

ANÁLISIS DE LA REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO DE DISCREPANCIA FISCAL¹

Gerardo MEJORADO RUIZ²

SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Contenido del Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.* III. *Límites constitucionales del procedimiento de discrepancia fiscal.* IV. *Los derechos humanos.* V. *Conclusiones.* VI. *Fuentes de información.*

RESUMEN

Las personas físicas pueden ser objeto de un procedimiento de discrepancia fiscal cuando se comprueba que sus gastos, adquisiciones de bienes, depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito, en un año de calendario es superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar. En el presente artículo, se analiza dicho mecanismo, a la luz de diversos derechos humanos o principios que, se consideran, pueden ser un límite al ejercicio de esta potestad pública.

ABSTRACT

Natural persons may be subject to a fiscal discrepancy procedure when it is proven that their expenses, procurement of goods, deposits in bank accounts, financial investments or credit cards, during one calendar year, is superior to said taxpayer's declared income, or to the income that should have been declared. In this article, we analyze said mechanism, considering the diverse human rights or principals that are limiters to the exercising of this public authority.

¹ Este trabajo es parte del libro titulado: El procedimiento de discrepancia fiscal, subtítulo: Análisis jurídico, publicado bajo la anuencia de la Universidad Autónoma de Baja California (UABC) y Academia de Derecho Fiscal del Estado de Baja California, A.C. (ADFEBC), a través de Ediciones ILCSA, S.A. de C.V., con ISBN: 978-607-8514-48-9.

² Licenciado en Derecho, con Especialidad en Derecho Constitucional y Administrativo; por la Facultad de Derecho Tijuana de la UABC. Maestro en Impuestos por la Facultad de Contaduría y Administración Tijuana de la UABC. Profesor de posgrado en la Facultad de Derecho Tijuana de la UABC. Miembro fundador de la ADFEBC.

PALABRAS CLAVE

Discrepancia Fiscal. Adquisiciones de bienes. Depósitos. Inversiones extranjeras. Ingresos declarados.

KEY WORDS

Fiscal discrepancy. Acquisitions of goods. Deposit. Foreign investments. Declared revenue.

I. INTRODUCCIÓN

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) puede iniciar un procedimiento de discrepancia fiscal, cuando comprueba que el monto de erogaciones de una persona física, en un año de calendario es superior a los ingresos declarados por ella, o bien a los que le hubiere correspondido declarar; para lo cual, también se considerarán erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes, los depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito; además, bajo ciertas circunstancias, estas últimas se presumen ingresos, según el Artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ley del ISR). En consecuencia, si derivado de dicho procedimiento, la autoridad confirma que el contribuyente tuvo una discrepancia (ingresos mayores a los declarados), la diferencia se presumirá ingreso gravado para efectos del tributo respectivo y se formulará la liquidación que corresponda.

A través de este estudio se analiza el procedimiento de discrepancia fiscal, desde la óptica de los derechos humanos, entendidos estos últimos como un límite a dicha potestad pública. Todo esto, con la finalidad de hacer una aportación que sea útil, tanto a autoridades, a efecto de que sea perfeccionada la norma; como a los contribuyentes, con el fin de proponer algunos argumentos de defensa en caso de ser sujetos de la facultad de comprobación referida.

II. CONTENIDO DEL ARTÍCULO 91 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dice la Ley del ISR de 11 de diciembre de 2013:

Artículo 91. Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar. Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de

bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior se presumirán ingresos, cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley y que no estén obligados a presentar declaración anual, se considerarán como ingresos declarados los manifestados por los sujetos que efectúen la retención.

No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el presente artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

Para los efectos de este artículo las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Notificarán al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. Notificado el oficio a que se refiere la fracción anterior, el contribuyente contará con un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del presente Título. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.

III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido.

III. LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL PROCEDIMIENTO DE DISCREPANCIA FISCAL

El Estado mexicano, acertadamente ha creado figuras jurídicas como la de discrepancia fiscal y su procedimiento, que le permiten cerrar cada vez más la puerta a la evasión tributaria; sin embargo, en ninguna circunstancia se justifica la violación de derechos fundamentales en detrimento de la dignidad de la persona humana. Es por ello, que a través de los siguientes apartados se confronta el texto del Artículo 91 de la Ley del ISR con diversos principios o derechos humanos reconocidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), con el fin de entender los límites que puede tener la autoridad fiscal para llevar a cabo este mecanismo perfectible.

IV. LOS DERECHOS HUMANOS

El Artículo 1o. de la CPEUM, establece que, “en el país, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ésta y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección”. Y su párrafo tercero, “impone a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, la obligación de promoverlos, respetarlos, protegerlos y garantizarlos”. Cuestión de la que no escapan las potestades tributarias.

Así pues, cuando la Ley Fundamental habla de derechos reconocidos por ella, incluye a los contemplados en las leyes que de ella emanen, porque su numeral 133, también “las reconoce como Ley Suprema de toda la Unión, junto con los tratados internacionales de los que el país es parte”. En consecuencia, también las leyes y tratados son CPEUM.

Atendiendo a lo expuesto, a continuación, se hace una confrontación entre el texto del precepto 91 de la Ley del ISR y algunos derechos fundamentales y garantías de rango constitucional, que se estima, son principios que acotan al procedimiento de discrepancia fiscal; independientemente de que, se encuentren en el texto de la CPEUM, las leyes que de ésta derivan o los tratados internacionales de los que México es parte.

1. *La garantía de audiencia y el debido proceso legal*

En la CPEUM, la garantía de audiencia y el derecho al debido proceso legal se encuentran establecidos en el segundo párrafo del precepto 14 que dice, “nadie puede ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido... cumpliendo las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes anteriores al hecho”.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) señala que, “las garantías del debido proceso se identifican como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la garantía de audiencia, las cuales permiten que los gobernados ejerzan su defensa antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente”³.

En cuanto a las formalidades esenciales del procedimiento, el Pleno de la SCJN ha dicho que:

³ Tesis 1a./J. 11/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 3, t. I, febrero de 2014, p. 396.

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.

... Éstas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado⁴.

Ahora bien, de la interpretación gramatical del párrafo segundo del numeral 14 de la CPEUM, han surgido criterios restrictivos como el del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del Poder Judicial de la Federación (PJF), que advierte lo siguiente: “la garantía de audiencia está prevista única y exclusivamente para la realización de actos privativos por la autoridad, y no para los actos de molestia”⁵.

Lo anterior puede llevar a pensar que la garantía de audiencia no es dable al gobernado que es sujeto de un procedimiento de discrepancia fiscal, por tratarse de un acto de molestia y no de un acto de privación; pero no es así, pues el procedimiento de discrepancia fiscal es un mecanismo a través del cual, el fisco puede determinar la obligación de pago del Impuesto sobre la Renta (ISR) en México a cargo de un persona física, y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), adoptada en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969 y publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 7 de mayo de 1981, de la que México es parte, establece que:

Artículo 8.1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de

⁴ Tesis P/J. 47/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, diciembre de 1995, p. 133.

⁵ Tesis con número de registro digital: 223471, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, marzo de 1991, p. 226.

sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Como se observa, el numeral anterior otorga este derecho en la sustanciación o trámite que habrá de determinar algún derecho u obligación de carácter tributario y no cuando ya lo determinó; es decir, la garantía de audiencia debe darse antes de que el SAT pronuncie su decisión final, sobre si existe o no, un tributo a cargo del contribuyente.

Esta idea se fortalece con lo previsto por la fracción XI del Artículo 2o. de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), que establece como derecho general del causante, “el de ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas”.

Cabe destacar que, el principio pro persona contenido en el párrafo segundo del numeral 1o. de la CPEUM, dice que “las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con ésta y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

Entonces, como el numeral 8.1 de la CADH y el Artículo 2o. de la LFDC, reconocen de manera más amplia la garantía de audiencia y el derecho al debido proceso que el Artículo 14 constitucional, los preceptos aplicables al procedimiento de discrepancia fiscal deben ser, el Artículo del tratado internacional y el de la LFDC.

Se hace notar que, el numeral 91 de la Ley del ISR cumple *aparentemente* con la mayoría de las formalidades esenciales del procedimiento, de la siguiente forma:

1. Respecto a la exigencia de notificar el inicio del procedimiento y sus consecuencias: la fracción I del séptimo párrafo, establece al fisco la obligación de “notificar al contribuyente el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo (la información) y la discrepancia resultante”.
2. Respecto a la exigencia consistente en la oportunidad que debe tener el gobernado de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa: la fracción II del séptimo párrafo, otorga al contribuyente, “un plazo de veinte días para ofrecer las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados”.

3. Respecto a la exigencia de dictar una resolución que dirima las cuestiones debatidas: la fracción III del séptimo párrafo prevé que, “acreditada la discrepancia, se formulará la liquidación respectiva”.

Sin embargo, la formalidad que no acata es la de otorgar la oportunidad de alegar, pues en ninguna parte de la Ley del ISR se contempla esta posibilidad. Con esto, restringiendo la garantía de audiencia y el derecho al debido proceso.

El Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del PJF, se pronunció a través de una jurisprudencia, en el siguiente sentido:

AUDIENCIA, CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA.

... Todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se le dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas⁶.

Como se puede observar, de acuerdo con este último criterio, la oportunidad de alegar, debe darse cuando termine la etapa probatoria; es decir, una vez transcurridos los veinte días que concede a la persona física la fracción II del séptimo párrafo Artículo 91 de la Ley del ISR, mismos que sirven “para informar al SAT el origen o fuente de procedencia de los recursos con que se efectuaron las erogaciones detectadas y hacer el ofrecimiento de las pruebas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados”.

Ahora bien, en la práctica puede ser que la autoridad, intentando preservar la constitucionalidad del acto, conceda de hecho la opción de formular alegatos al

⁶ Tesis I.7o.A. J/41, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, p. 799.

contribuyente, aun cuando no se especifique en la Ley del ISR este derecho. Es más, la Segunda Sala de la SCJN admite que, “aun cuando se declare inconstitucional una ley por violar la garantía de audiencia, se pueda reiterar un acto llevando a cabo un procedimiento que cumpla las formalidades esenciales, aun cuando para ello no existan disposiciones directamente aplicables⁷. Pero entonces, se estaría infringiendo el principio de seguridad jurídica. Respecto a este último se encuentra la siguiente tesis:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

... el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en saber a qué atenerse respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad...⁸

En efecto, si se permite que sea la autoridad la que subsane la deficiencia de la Ley del ISR, otorgando derechos no delimitados en cuanto a su tiempo y forma en el precepto 91 del propio ordenamiento jurídico, se estaría provocando la incertidumbre del causante al no saber a qué exponerse, pues la autoridad administrativa podría tomar decisiones arbitrarias; con esto, generando la indefensión de la persona física.

En conclusión, el Artículo 91 de la Ley del ISR, debe estimarse transgresor de la garantía de audiencia y del debido proceso (formalidades esenciales del procedimiento), previstos en el segundo párrafo del numeral 14 de la CPEUM y en el precepto 8.1 de la CADH, al no reconocer el derecho a formular alegatos; omitiendo además que, tal derecho debe darse al concluir la etapa probatoria.

2. *El principio de presunción de inocencia y el derecho de no autoincriminación*

En la CPEUM, el principio de presunción de inocencia se encuentra establecido en la fracción I del apartado B del Artículo 20, que indica lo siguiente: “toda persona

⁷ Tesis 2a./J. 16/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, febrero de 2008, p. 497.

⁸ Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVI, t. 1, enero de 2013, p. 437.

imputada tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se declare su responsabilidad mediante sentencia emitida por el juez de la causa”.

Este principio “se elevó a rango constitucional a partir de la reforma a la CPEUM, publicada en el DOF el 18 de junio de 2008”⁹. Sin embargo, previo a esta modificación del Pacto Constitucional, ya existían criterios del PJF que lo delimitaban. Por ejemplo, el Pleno de la SCJN declaró que:

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. EL PRINCIPIO RELATIVO SE CONTIENE DE MANERA IMPLÍCITA EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

... los principios constitucionales del debido proceso legal y el acusatorio resguardan en forma implícita el diverso principio de presunción de inocencia, dando lugar a que el gobernado no esté obligado a probar la licitud de su conducta cuando se le imputa la comisión de un delito, en tanto que el acusado no tiene la carga de probar su inocencia, puesto que el sistema previsto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le reconoce, *a priori*, tal estado, al disponer expresamente que es al Ministerio Público a quien incumbe probar los elementos constitutivos del delito y de la culpabilidad del imputado¹⁰.

Efectivamente, la presunción de inocencia se encuentra íntimamente vinculada con el principio de no autoincriminación (no autoinculpación), reconocido por la CPEUM, en la fracción II del apartado B del numeral 20, que establece como “derecho de toda persona imputada, el de declarar o guardar silencio”

Sobre el principio de no autoinculpación, la Primera Sala de la SCJN dice que: DERECHO DE NO AUTOINCRIMINACIÓN. ALCANCE DEL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 20, APARTADO A, FRACCIÓN II, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

... la garantía específica del derecho del inculcado de no declarar en su contra... supone la libertad de aquél para declarar o no, sin que de su pasividad oral o escrita pueda inferirse su culpabilidad, es decir, sin que su derecho a guardar silencio sea utilizado como un indicio de responsabilidad en los hechos ilícitos que se le imputan; de ahí que el derecho de no autoincriminación deba entenderse como la garantía que tiene todo inculcado a no ser obligado

⁹ Tesis 1a. I/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro IV, t. 3, enero de 2012, p. 2917.

¹⁰ Tesis P. XXXV/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, agosto de 2002, p. 14.

a declarar, ya sea confesando o negando los hechos que se le imputan, razón por la cual se prohíben la incomunicación, la intimidación y la tortura, e incluso la confesión rendida ante cualquier autoridad distinta del Ministerio Público o del Juez...¹¹

En relación con el procedimiento de discrepancia fiscal, la fracción II del séptimo párrafo del precepto 91 de la Ley del ISR dispone que, “una vez notificado el oficio a que se refiere la fracción I, el contribuyente cuenta con veinte días para informar por escrito al fisco, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas”. Es decir, a partir de que la autoridad le da a conocer al causante, el monto de los desembolsos que le imputan, la información que se utilizó para conocerlos, el medio por el cual se obtuvo ésta (la información) y la discrepancia resultante.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación (CFF) previene lo siguiente:

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. ... En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como se puede advertir, entre el numeral 91 de la Ley del ISR y el precepto 109 de CFF, diseñan una fórmula que restringe la libertad del gobernado de manifestar o no manifestar algo que lo puede incriminar; pues el Capítulo II del Título Vigésimo Tercero del Código Penal Federal (CPF) contiene un catálogo de delitos por realizar “operaciones con recursos de procedencia ilícita”. Este último ordenamiento dice:

Artículo 400 Bis. Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a

¹¹ Tesis 1a. CXXIII/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 415.

la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o

II. ...

...

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.

En efecto, de la información que rinda el contribuyente en el procedimiento de discrepancia fiscal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), ésta lo puede llegar a denunciar por la comisión de alguno de los delitos previstos en Capítulo II del Título Vigésimo Tercero del CPF (Artículo 400 Bis), si es que la dependencia gubernamental encuentra elementos que permitan presumir operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Por otra parte, si el contribuyente no informa por escrito al fisco, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas, su silencio puede ser utilizado como un indicio de responsabilidad en la comisión del delito previsto en la fracción I del numeral 109 del CFF. Es decir, el mecanismo que utiliza el Estado a través de la fracción II del precepto 91 de la Ley del ISR y la fracción I del Artículo 109 del CFF es evidentemente intimidatorio, pues amenaza al gobernado sujeto a un procedimiento de discrepancia fiscal, con la consecuencia de que, si no informa lo que el fisco le solicita, se le va a sancionar con las mismas penas del delito de defraudación fiscal.

En conclusión, la fracción II del párrafo séptimo del numeral 91 de la Ley del ISR y la fracción I del precepto 109 del CFF, deben considerarse violatorias del derecho de no autoincriminación y del principio de presunción de inocencia, previstos en las fracciones I y II del apartado B del Artículo 20 la CPEUM; pues por una parte,

se constriñe al sujeto pasivo del procedimiento de discrepancia fiscal a proporcionar información que puede arrojar indicios de responsabilidad en la comisión de alguno de los delitos previstos en el numeral 400 Bis del CPF; y por otra, si el causante omite tal obligación, conlleva una pena igual a las que se establecen para quienes cometen el delito de defraudación fiscal.

3. *El principio de legalidad tributaria y el principio de tipicidad*

El tercer párrafo del Artículo 14 de la CPEUM indica que, “en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata”. Aquí radica el principio de legalidad penal o derecho a la exacta aplicación de la ley penal.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Segundo Circuito del PJF, señala que, “la tipicidad constituye la base fundamental del principio de legalidad”¹².

Sobre el tipo y la tipicidad, Eugenio Raúl Zaffaroni, dice que:

El tipo es la fórmula que pertenece a la ley, en tanto que la tipicidad pertenece a la conducta. La tipicidad es la característica que tiene una conducta en razón de estar adecuada a un tipo penal, es decir, individualizada como prohibida por un tipo penal. Por ejemplo: *tipo* es la fórmula legal que dice *el que matare a otro* (está en el Código Penal); *tipicidad* es la característica... adecuada al tipo que tiene la conducta de un sujeto *A* que dispara cinco balazos contra *B*, dándole muerte (está en la realidad). La conducta de *A*, por presentar la característica de tipicidad, decimos que es una conducta típica. Se habla de *tipo-garantía*, con lo que prácticamente se designa el principio de legalidad en materia penal¹³.

Entonces, el principio de legalidad penal radica en la tipicidad, como garantía de que el gobernado no será imputado por un comportamiento que no se encuentre exactamente previsto en la ley como delito, ni se le aplicarán penas que no estén contempladas para el comportamiento tipificado como ilícito. Es decir, tiene

¹² Tesis II.2o.P.187 P, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 1879.

¹³ Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal*, 2ª. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1994, p. 393.

que haber una adecuación exacta entre el hecho material (conducta típica) y el hecho descrito en forma abstracta (norma o tipo); esto es la tipicidad.

“El derecho a la exacta aplicación de la ley penal descansa en los principios *nullum crimen sine lege y nulla poena sine lege*”¹⁴, que significan que no hay crimen sin ley y no hay pena sin ley. En materia fiscal, “el principio de legalidad se adoptó por analogía del Derecho Penal, incluso enunciándolo mediante el aforismo *nullum tributum sine lege*”¹⁵, que significa: no hay tributo sin ley.

En la CPEUM, el principio de legalidad tributaria se encuentra contenido en la fracción IV del Artículo 31, que establece como “obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Se deduce que el principio de tipicidad tiene vigencia en la materia impositiva, derivado de la interpretación conjunta del primer párrafo del numeral 5o. y del primer párrafo del precepto 6o. del CFF, que dicen:

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

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

En este último Artículo reposa la teoría de la causación, “que es el momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo; por tanto, el momento exacto en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁶. Así, el nacimiento de la obligación tributaria (obligación de pago) tiene dos momentos: uno, cuando la norma se encuentra en el abstracto, es decir, el hecho imponible; y dos, cuando la norma se materializa, es decir, el hecho generador.

¹⁴ Tesis 1a./J. 46/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, diciembre de 1997, p. 217.

¹⁵ De la Garza, Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2010, p. 265.

¹⁶ *Ibidem*, p. 546.

El hecho imponible, como lo razona el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del PJF, “es la hipótesis jurídica que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria”¹⁷. Y, “el hecho generador del tributo es el hecho material que se realiza en la vida real, que actualiza la hipótesis normativa, que da nacimiento a la obligación fiscal sustantiva o de pago”¹⁸.

Como se observa, la materia tributaria y la materia penal tienen en común, para que surja el deber del gobernado de soportar una carga (imposición o sanción), es necesario que, de manera indefectible o exacta, el particular ejecute en el mundo real lo que el ordenamiento jurídico prevé hipotéticamente.

El requisito de tipicidad es necesario para determinar el momento en que nace una obligación de pago respecto a una contribución y, además, es extensivo a cada uno de los elementos del tributo; pues hay que recordar que el Artículo 5o. del CFF, dice que, “la aplicación de las normas fiscales debe ser estricta, reconociendo que éstas se componen: del sujeto, del objeto, de la base, y de la tasa o tarifa”.

En 2007, surgió una tesis que decía lo siguiente:

COMPROBANTES FISCALES. EL ERROR EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE NO ACTUALIZA LA INFRACCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 83, FRACCIÓN VII Y SANCIONADA EN EL NUMERAL 84, FRACCIÓN IV, AMBOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE TIPICIDAD APLICABLE A LA MATERIA TRIBUTARIA.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación al prever que son de aplicación estricta las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, consagra el principio de tipicidad, referido normalmente a la materia penal, pero extensivo a la administrativa, ya que si cierta disposición establece una carga, excepción o sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el particular debe ser idéntica a la previamente establecida en la

¹⁷ Tesis I.15o.A. J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 2675.

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford University Press, 2001, p. 120.

hipótesis normativa, sin que ésta pueda legalmente ampliarse por analogía o por mayoría de razón...¹⁹

Por otra parte, la segunda Sala de la SCJN, también pronunció que:

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.

... los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos²⁰.

Es evidente que, tanto en la materia penal como en la impositiva, el objeto de que éstas se rijan por el principio de legalidad o de tipicidad, es proscribir la interpretación analógica de las leyes que tipifiquen delitos y establezcan contribuciones. Y la analogía es, “el método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella”²¹.

En la materia penal, el principio de legalidad tiene alcances que constriñen al legislador. Así lo dijo la primera Sala de la SCJN, al resolver lo siguiente:

PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL EN SU VERTIENTE DE TAXATIVIDAD. ANÁLISIS DEL CONTEXTO EN EL CUAL SE DESENVUELVEN LAS NORMAS PENALES, ASÍ COMO DE SUS POSIBLES DESTINATARIOS.

... Este derecho fundamental no se limita a ordenar a la autoridad jurisdiccional que se abstenga de interpretar por simple analogía o mayoría de razón, sino que es extensivo al creador de la norma. En ese orden, al legislador le es exigible la emisión de normas claras, precisas y exactas respecto de la conducta reprochable, así como de la consecuencia jurídica por la comisión

¹⁹ Tesis XXI.1o.P.A.69 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 1674.

²⁰ Tesis 2a./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

²¹ Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, Madrid, Espasa, 2014, <http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014> (consulta: 6 de julio de 2018).

de un ilícito; esta descripción no es otra cosa que el tipo penal, el cual debe estar claramente formulado...²²

En la materia fiscal pasa igual, pues el Pleno de la SCJN ha dispuesto lo siguiente:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

... ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público²³.

El procedimiento de discrepancia fiscal en la etapa de resolución, de acuerdo con la fracción III del último párrafo del Artículo 91 de la Ley del ISR, prevé una fórmula en la que, "acreditada la discrepancia, ésta se presume ingreso gravado y se debe formular la liquidación, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas, aplicándose la tarifa del numeral 152 de esta Ley, al resultado así obtenido". Es decir, en este mecanismo solo el monto de los recursos, aquellos por los que el contribuyente no explique el origen o fuente de procedencia, que además sirvieron para efectuar los desembolsos comprobados por la autoridad, sirven como base para determinar el tributo.

Luego, el quinto párrafo de este precepto ordena, *entre otras cosas* que, "los ingresos determinados en los términos de este Artículo, netos de los declarados, se consideren omitidos por la actividad preponderante del contribuyente". Entonces, a los ingresos que se determinaron en forma presuntiva, cuyo origen se desconoce, se les va a dar un tratamiento fiscal como si fuesen caudales ciertos y de origen conocido.

²² Tesis 1a./J. 54/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 8, t. I, julio de 2014, p. 131.

²³ Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5.

En consecuencia, al permitir el ordenamiento legal esta fórmula, se está provocando una aplicación analógica en relación con uno y quizá hasta con tres de los elementos del tributo: sea el objeto, la base y/o la tasa o tarifa; porque sin que la autoridad fiscal conozca el acto generador o actividad generadora de la riqueza, las disposiciones de alguno de los nueve regímenes previstos en los primeros nueve capítulos del Título IV (De las personas físicas) de la Ley del ISR²⁴, va a tener efectos sobre un supuesto (el tipo de ingreso) no previsto necesariamente por él; pues hay que recordar que en general, el objeto del tributo en los nueve primeros capítulos del Título IV de la Ley del ISR, es el ingreso; pero con distinciones, atendiendo a los diversos actos o actividades generadores de éste, que puede realizar la persona física. Entonces, el objeto en cada régimen es distinto en su especie.

El hecho de que a un ingreso se le dé un tratamiento en renta, que no necesariamente le corresponde; es decir, del que no forzosamente es objeto; permite una aplicación arbitraria de la base gravable, pues cada uno de los regímenes previstos en los nueve primeros capítulos del Título IV de la Ley del ISR, contienen fórmulas distintas para arribar a ella. Lo mismo pasa con la tarifa, pues hay ingresos que sí se someten a la establecida en el Artículo 152 de la Ley del ISR, pero otros no, como los regulados en el capítulo VII del Título IV (De los ingresos por la obtención de premios). En cuyo caso, el anterior ordenamiento define que:

Artículo 138. El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin

²⁴ El Capítulo I se refiere a “los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”; el Capítulo II a “los ingresos por actividades empresariales y profesionales”; el Capítulo III a “los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”; el Capítulo IV a “los ingresos por enajenación de bienes”; el Capítulo V a “los ingresos por adquisición de bienes”; el Capítulo VI a “los ingresos por intereses”; el Capítulo VII a “los ingresos por la obtención de premios”; el Capítulo VIII a “los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales”; y el Capítulo IX a “los demás ingresos que obtengan las personas físicas”. Incluso, el Capítulo II se subdivide en dos secciones; la I corresponde a un régimen general “de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” y la II al “régimen de incorporación fiscal”. Igual pasa con el Capítulo IV, en donde la Sección I es un “régimen general” y la Sección II regula “las enajenaciones de acciones en bolsa de valores”.

deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos y se considerará como pago definitivo, cuando quien perciba el ingreso lo declare estando obligado a ello en los términos del segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley. No se efectuará la retención a que se refiere este párrafo cuando los ingresos los reciban los contribuyentes señalados en el Título II de esta Ley o las personas morales a que se refiere el artículo 86 de esta Ley.

Lo siguiente que ordena el párrafo quinto del Artículo 91 de la Ley del ISR es que, "en el caso de que se trate de un contribuyente no inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), las autoridades procedan, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I del Título IV (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales)".

Cuando se emplea la palabra, *además*, se interpreta que adicionalmente a algo, y como la redacción que precede, es la que instruye que "los ingresos determinados en los términos de este Artículo, netos de los declarados, se consideren omitidos por la actividad preponderante del contribuyente". Por ende, se deduce que los caudales omitidos se van a estimar de la actividad preponderante del sujeto no inscrito.

El inconveniente que tiene esta hipótesis es que el fisco no conoce cuál es la actividad preponderante de la persona física, justamente por no estar registrada, y si esta última durante el procedimiento de discrepancia fiscal, no aclara el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones, no hay forma de que la autoridad conozca la actividad predominante.

Este supuesto, además de que permite una aplicación analógica, al darle un tratamiento a los ingresos cuyo origen se desconoce, como si fuesen caudales

ciertos y de fuente conocida; también infringe el principio de seguridad jurídica; pues el contribuyente no inscrito, *no sabe a qué atenerse*; es decir, no tiene certeza jurídica respecto a qué régimen se va a aplicar para calcular la base gravable de su impuesto.

Hay que recordar que, la Primera Sala de la SCJN, definió lo siguiente:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

... el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en *saber a qué atenerse* respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad...²⁵

Por último, el párrafo quinto del Artículo 91 de la Ley del ISR estipula que, “se consideren en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX del Título IV los préstamos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme al Artículo 90”.

Respecto a los préstamos, la Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en 2005 resolvió que:

PRÉSTAMOS. NO CONSTITUYEN EROGACIONES O GASTOS A LOS QUE SE REFIEREN EL ARTÍCULO 75 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 72 DE SU REGLAMENTO (VIGENTES EN 2000).- Si bien es cierto que por virtud de un préstamo existe la transferencia de una determinada suma de dinero, también es verdad que simultáneamente se constituye un derecho de crédito a favor del mutuante, pues dicha suma de dinero eventualmente le debe ser devuelta por el mutuuario. Por consiguiente, sigue conformando el patrimonio del mutuante y de ninguna manera puede considerarse erogación o gasto, resultando evidente la inaplicabilidad del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 72 de su Reglamento, vigentes en el año 2000, para determinar una discrepancia fiscal con los ingresos declarados por el contribuyente, que originen una omisión de ingresos gravados²⁶.

²⁵ Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *op. cit.*

²⁶ Tesis V-TASR-XXVII-1675, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Quinta Época, año V, núm. 55, julio de 2005, p. 240.

Lo que este criterio dice, es que las cantidades prestadas siguen estando en el patrimonio del prestamista (quien presta el dinero), y no en el del prestatario (quien recibe y debe el dinero).

En relación con el ingreso, la Primera Sala de la SCJN dice, que “éste, es cualquier cantidad o situación que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona”²⁷. Y en el caso del contrato de préstamo, lo que surge para quien recibe el dinero, es un deber.

Resulta claro que, si se considera ingreso algo que no es tal, como los préstamos, y sobre estos se determina ISR, se está ampliando analógicamente la aplicación de la propia Ley a algo que no es su objeto; pues en general el objeto de este tributo es el ingreso y lo que regula este ordenamiento, es el impuesto sobre el ingreso.

Adicionalmente, se advierte otra situación que ocasiona falta de certeza jurídica. La oposición entre el contenido de la fracción XV del precepto 142 y el contenido del párrafo quinto del Artículo 91, ambos de la Ley del ISR, que dicen:

Artículo 142. Se entiende que, entre otros, son ingresos en los términos de este Capítulo:

...

XV. Los ingresos estimados en los términos de la fracción III del artículo 91 de esta Ley y los determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

Artículo 91...

Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

²⁷ Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 483.

Al prever el párrafo quinto del Artículo 91 y la fracción XV del Artículo 142, cosas adversas entre sí, en relación con el capítulo en el que se deben encuadrar los ingresos determinados mediante el procedimiento de discrepancia fiscal, se deja abierta la posibilidad de que el fisco seleccione entre uno u otro régimen, con esto dejando en manos de la autoridad administrativa la configuración del tributo; particularmente de la base y quizá de la tasa. Lo que resulta violatorio del principio de legalidad.

En conclusión, el Artículo 91 de la Ley del ISR, debe estimarse contrario al principio de tipicidad en materia fiscal, y en consecuencia transgresor del principio de legalidad en materia tributaria, previstos en los Artículos 31 de la CPEUM, y 5o. y 6o. del CFF; pues permite que por analogía se aplique en forma extensiva cualquiera de los nueve regímenes previstos en los primeros nueve capítulos del Título IV de la propia Ley, dependiendo del caso concreto; aun sin existir certeza sobre el tipo de hecho generador del tributo e incluso sobre hechos que no causan la contribución.

4. *El principio de equidad tributaria*

El principio de equidad tributaria se encuentra establecido en la fracción IV del Artículo 31 de la CPEUM, que define como “obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los estados, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Al respecto, el Pleno de la SCJN ha emitido las dos siguientes tesis:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

... El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica²⁸.

²⁸ Tesis P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

... El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad...²⁹

En materia de ISR de personas físicas, la equidad se logra a través de la creación de diferentes capítulos que atienden a los distintos tratamientos que deben recibir los causantes por su ingreso, derivado de las diversas fuentes generadoras de riqueza que pueden existir. A esto se le llama régimen cedular. Incluso la Segunda Sala de la SCJN reconoce que, en materia de renta, “las personas físicas contribuyen conforme a un régimen cedular, atendiendo al distinto origen de sus ingresos”³⁰.

Respecto a la condición cedular del ISR de personas físicas, la Primera Sala de la SCJN definió que³¹:

RENTA. CONSTITUYE UN TRIBUTO CEDULAR O ANALÍTICO CARACTERIZADO POR LA EXISTENCIA DE UNA RELACIÓN ENTRE EL TRATAMIENTO FISCAL Y LA FUENTE DE INGRESO.

... A esta imposición sobre la renta basada en modalidades en función de la fuente de riqueza se le denomina impuesto cedular o analítico, y se caracteriza por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten; sistema que se contrapone al global o sintético que se caracteriza porque el tributo involucra la totalidad de las rentas a nivel del sujeto pasivo o contribuyente, sin importar el origen de la renta o ingreso, logrando con ello un efecto por medio del cual todas las deducciones, sin distinción algu-

²⁹ Tesis con número de registro digital en el Semanario Judicial de la Federación: 232309.

³⁰ Tesis 2a. XXV/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 1414.

³¹ Es importante destacar que la siguiente tesis hace referencia a la Ley del ISR abrogada el 11 de diciembre de 2013, pero se utiliza por analogía.

na, puedan disminuirse contra cualquier clase de ingreso o renta gravable obtenida por un causante. Esto es, el impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas no es un sistema de impuesto global o sintético, sino por el contrario, se trata de un impuesto cedular o analítico...

De acuerdo con esto, la Ley del ISR, acertadamente contiene nueve capítulos en el Título IV (De las personas físicas), justamente para regular los diversos tratamientos que deben recibir estos sujetos en función del origen de sus ingresos, de lo que derivará que sean distintas las hipótesis de causación.

Así pues, el Capítulo I se refiere a "los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado"; el Capítulo II a "los ingresos por actividades empresariales y profesionales"; el Capítulo III a "los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles"; el Capítulo IV a "los ingresos por enajenación de bienes"; el Capítulo V a "los ingresos por adquisición de bienes"; el Capítulo VI a "los ingresos por intereses"; el Capítulo VII a "los ingresos por la obtención de premios"; el Capítulo VIII a "los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales"; y el Capítulo IX a "los demás ingresos que obtengan las personas físicas".

Incluso, el Capítulo II se subdivide en dos secciones; la I corresponde a un régimen general "de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales" y la II al "régimen de incorporación fiscal". Igual pasa con el Capítulo IV, en donde la Sección I es un "régimen general" y la Sección II regula "las enajenaciones de acciones en bolsa de valores".

Sin embargo, el párrafo quinto del Artículo 91 de la Ley del ISR previene una fórmula que quebranta el principio de equidad tributaria; pues deja la puerta abierta a la posibilidad de que el tratamiento previsto en la sección I del capítulo II del Título IV (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales) sea aplicado a sujetos que no forzosamente obtienen ingresos de esa fuente de riqueza; sino de cualquier otro origen. Dando como resultado, que al causante se le dé un trato igual frente a sus desiguales y no idéntico a sus semejantes. Literalmente dice el precepto:

Artículo 91...

(Párrafo quinto). Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponde-

rante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta Ley. En el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título.

Hay que tener en cuenta que, la parte que se alude inicua es la que dice: “en el caso de que se trate de un contribuyente que no se encuentre inscrito en el RFC, las autoridades fiscales procederán, además, a inscribirlo en el Capítulo II, Sección I de este Título”.

Esta deducción se elabora partiendo de la idea, de que durante el procedimiento de discrepancia fiscal puede ser que la autoridad llegue a conocer en forma real la actividad preponderante del causante y ésta no coincida con la de *actividades empresariales y profesionales* que se le pretende asignar forzosamente.

En cuyo caso, se estaría imponiendo al contribuyente un efecto de la norma que no le corresponde, por no encontrarse en las hipótesis de causación que regula la Sección I, Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, sino en alguna diversa.

Caso contrario, puede ser que el fisco nunca llegue a conocer la actividad predominante del causante, porque éste no informe absolutamente nada respecto al origen de los recursos con que efectuó las erogaciones comprobadas que son objeto del procedimiento de discrepancia fiscal. En cuyo supuesto, de todos modos, se estaría imponiendo el efecto de la norma, sin certeza alguna de que los hechos imposables que materializa el contribuyente corresponden a los previstos en la Sección I, Capítulo II, Título IV de la Ley del ISR.

En estos dos casos la falta de equidad no solo trasciende a la persona vinculada al procedimiento de discrepancia fiscal instruida, sino a las demás personas físicas que son sujetos pasivos del ISR y a la sociedad misma, pues el causante discrepante, en un futuro va a ejercer deducciones que quizá ni le corresponden, con esto obteniendo beneficios no merecidos. Esto en detrimento incluso de la Hacienda Pública.

Respecto a lo que exige el principio de equidad, el Pleno de la SCJN dice lo siguiente:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

... este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes...³²

La Segunda Sala de la SCJN, a través de una jurisprudencia emitió cuatro criterios para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

... consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás³³.

³² Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35.

³³ Tesis 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334.

En efecto, si se somete en su conjunto el Título IV de la Ley del ISR (De las personas físicas) al escrutinio de este criterio judicial, quizá se puede aceptar que el ordenamiento legal cumple con todos los requisitos necesarios para determinar que la configuración de la norma respeta el principio de equidad, al prever nueve capítulos para regular a los contribuyentes, creando diferencias de trato entre las distintas situaciones análogas. Pero si se revisa en forma particular el párrafo quinto del numeral 91 del propio dispositivo, es evidente que el legislador no respeta lo que él mismo diseñó al crear nueve tratamientos especiales (uno para cada tipo de ingreso), porque finalmente acaba imponiendo los efectos de la Sección I del Capítulo II del Título IV a un contribuyente, sin importarle que éste sea o no causante real del impuesto que dicho régimen prevé. En consecuencia, el precepto se contrapone con el primero de los requisitos de la jurisprudencia anterior, que consiste en que en la ley siempre debe existir una diferencia de trato entre individuos que se encuentren en una situación comparable; pues aquí el precepto mencionado no respeta tal diferencia.

En conclusión, el párrafo quinto del Artículo 91 de la Ley del ISR debe reputarse contrario al principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del numeral 31 de la CPEUM; toda vez que impide un trato igual a quienes se encuentran en condiciones de igualdad frente a sus semejantes o desigual a quien se encuentran en un plano de desigualdad frente a los desiguales, debido al origen o fuente del ingreso de la persona física.

5. *El principio de seguridad jurídica*

El principio de seguridad jurídica, “pese a su importancia histórica, no ha encontrado un albergue claro en la CPEUM. Incluso, no se sabe claramente si se encuentra en un Artículo o en todo [el] ordenamiento”³⁴.

Respecto a la seguridad jurídica, la Primera Sala de la SCJN se ha pronunciado en el sentido de que:

³⁴ Solís Farías, Adolfo Cuauhtémoc, “El principio de seguridad jurídica. El lugar donde converge la certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica en la rama tributaria”, *Revista de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Baja California, A.C.*, Tijuana, núm. 1, octubre-diciembre de 2014, p. 103, <http://adfbc.org.mx/12/> (consulta: 14 de junio de 2018).

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

... el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en *saber a qué atenerse* respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad...³⁵

Por otra parte, Solís Farías es más preciso; señalando que:

La seguridad jurídica abarca múltiples aspectos y momentos, ya que un *primer momento* es visible cuando el legislador observa dentro del proceso de la creación de la ley, todos los principios que deben respetar el marco constitucional, es decir, todo lo que se debe observar antes de que esté vigente la norma. Este primer momento no lo comprende la técnica legislativa, sino que ésta es un imperativo para brindar seguridad. Asimismo, existe un *segundo momento* de la seguridad jurídica, que inicia cuando la norma ya está vigente pero antes de ser aplicada. Este momento se identifica con la hipótesis abstracta subjetiva. Cuando se conoce el texto de la ley, se conocen sus hipótesis y *alcance de aplicación*... La seguridad jurídica tiene un *último momento*, que se genera desde el momento en que la autoridad o el particular deciden aplicar la norma dentro de su esfera jurídica en ejercicio de su potestad, pero la autoridad debe cumplir con postulados básicos en su aplicación³⁶.

Además, menciona tres denominaciones; una para cada uno de los momentos anteriores. "Al primero lo llama: certeza ordenadora, al segundo: certeza jurídica y al tercero: certidumbre jurídica"³⁷. Explicando que, "cuando la norma agota todo el proceso legislativo y se encuentra vigente, ya no se le debe llamar certeza ordenadora, sino certeza jurídica, ya que su texto debe ser claro, entendible, evitar expresiones ambiguas, en sí, debe ser inteligible"³⁸.

³⁵ Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *op. cit.*

³⁶ Solís Farías, Adolfo Cuauhtémoc, *op. cit.*, pp. 105-106.

³⁷ *Ibidem*, pp. 104-107.

³⁸ *Ibidem*, p. 107.

Entonces, de no cumplirse con las condiciones que requiere cada uno de los instantes referidos, se estaría ante la falta de certeza ordenadora, ante la ausencia de certeza jurídica o ante la incertidumbre jurídica, respectivamente; y, en consecuencia, frente a un estado de inseguridad jurídica.

Ahora bien, en relación con el procedimiento de discrepancia fiscal, la fracción III del séptimo párrafo del Artículo 91 de la Ley del ISR define que, “acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva”; sin embargo, el numeral omite definir de manera certera el plazo específico con que cuenta la autoridad hacendaria para dictar y notificar al contribuyente la resolución correspondiente, así como, a partir de cuándo. Provocando con esto, la ausencia de certeza jurídica y en consecuencia inseguridad jurídica; pues la autoridad podría realizar de manera arbitraria una interpretación en perjuicio del gobernado, por no estar definida dicha circunstancia de manera clara en la norma; de tal forma que el causante sujeto a este mecanismo de comprobación no sabría a qué atenerse, ni el alcance de aplicación de la norma.

Cabe aclarar que, existen jurisprudencias que justifican la omisión del legislador en señalar un plazo específico para emitir una resolución, ya en casos concretos. Argumentando que la autoridad cuenta con un plazo genérico que establece el primer párrafo del precepto 67 del CFF, que dice: “las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años”.

Como ejemplo, se transcribe la siguiente, emitida por el Pleno de la SCJN:

CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. LOS ARTÍCULOS 52, PÁRRAFO ANTEPENÚLTIMO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 58 DE SU REGLAMENTO, VIGENTES HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011 Y EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, RESPECTIVAMENTE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Aun cuando los artículos referidos no prevean un plazo dentro del cual la autoridad deba emitir la resolución que ponga fin al procedimiento sancionador instituido contra el contador público registrado para dictaminar estados financieros, dichas disposiciones no deben examinarse aisladamente, sino en el contexto normativo en que se insertan, conforme al cual las facultades de las

autoridades para sancionarlo pueden caducar si no se ejercen dentro de los 5 años concedidos al efecto, en términos del artículo 67, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación...³⁹

En efecto, si se analiza el procedimiento de discrepancia fiscal a la luz de lo expuesto, se podría concluir que dicho mecanismo no transgrede el principio de seguridad jurídica, porque el plazo genérico establecido en el Artículo 67 del CFF es aplicable al caso específico. Lo que da claridad interpretativa al gobernado y le permite saber a qué atenerse en caso de ser sujeto de dicha facultad de comprobación.

No obstante, se insiste en una violación al referido principio; pues, por una parte, el numeral anterior da un plazo de cinco años a las autoridades, para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales; y por otra, la LFDC define lo siguiente:

Artículo 18. Las autoridades fiscales contarán con un *plazo de seis meses* para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

Como se puede observar, los Artículos 67 del CFF y 18 de la LFDC, provocan ambigüedad; es decir, una lectura que puede interpretarse de dos o más maneras. Porque el procedimiento de discrepancia fiscal es una facultad de comprobación que sirve para determinar contribuciones y accesorios, e imponer sanciones. Resultando así, aplicables ambos numerales que establecen cosas distintas.

Además, los supuestos a que se refiere el precepto 50 del CFF, citados en el Artículo 18 de la LFDC, hacen referencia únicamente a dos tipos de facultades: *visitas domiciliarias* y *revisión de gabinete*. Entonces, tampoco es claro el contexto

³⁹ Tesis P/J. 10/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro XVIII, t. 1, marzo de 2013, p. 6.

normativo; pues no permiten que el contribuyente sujeto de un procedimiento de discrepancia fiscal conozca a partir de cuándo se contabilizan los seis meses a que hace referencia este último numeral. Esto, porque el procedimiento de discrepancia fiscal es una facultad de comprobación; pero no es visita domiciliaria ni revisión de gabinete.

En conclusión, el procedimiento de discrepancia fiscal debe reputarse contrario al principio de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza jurídica, pues el plazo que tiene la autoridad para resolver esta facultad de comprobación y notificarle al contribuyente, no es claro, no es entendible, es ambiguo, en sí, es ininteligible. Entonces, el gobernado no sabe a qué atenerse respecto a este mecanismo de comprobación.

6. *El principio non bis in idem*

Este se encuentra establecido en el Artículo 23 de la CPEUM, al disponer que, “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene”. Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito del PJF, resolvió que, “el principio mencionado resulta aplicable a todas las ramas jurídicas y que éste ha sido reiterado en los numerales 16, 19 y 20 de la LFDC”⁴⁰. Sobre el tema, los preceptos referidos en la tesis anterior dicen:

Artículo 16 (Párrafo cuarto). No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Artículo 19. Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anteriori-

⁴⁰ Tesis I.3o.A.2 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 16, t. I, marzo de 2015, p. 2500.

dad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Artículo 20. Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

Como se observa, el principio *non bis in idem* es un derecho fundamental que tiene vigencia en la materia tributaria y, en esta rama del Derecho, este apogema tiene diversas implicaciones, según estos numerales; entre ellas:

1. Que la autoridad fiscal no puede determinar nuevas omisiones de contribuciones revisadas por el periodo que fue objeto de comprobación; salvo que sea por hechos diferentes a los verificados.
2. Que si el fisco determina nuevas omisiones de contribuciones revisadas por un periodo que ya fue objeto de verificación, la comprobación de los hechos diferentes debe tener sustento en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan verificado con anterioridad.
3. Que la exactora no puede hacer determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, cuando ya determinó contribuciones omitidas; pero, si podrá hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes y con base en estos.
4. Que si la autoridad hacendaria hace determinaciones adicionales con base en hechos diferentes a los conocidos en una comprobación, cuando ya determinó antes contribuciones omitidas derivado una revisión; la liquidación debe estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan verificados con anterioridad. Aquí un requisito es que, cuando se practique una revisión de conceptos que no se hayan verificado con anterioridad, el fisco debe motivar debidamente la expresión de nuevos conceptos a revisar, en la orden de comprobación.

5. Que si la autoridad revisa dos veces los mismos hechos, contribuciones y periodos por los que se haya tenido al contribuyente por corregido en su situación fiscal o se le hayan determinado tributos; de dicha comprobación no pueden derivar créditos fiscales.

En el caso del procedimiento de discrepancia fiscal, la fracción III del Artículo 91 de la Ley del ISR, define que “acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva”; pero también ordena, que lo que se va a “considerar como ingreso omitido, son el monto de las erogaciones no aclaradas, y se va a aplicar la tarifa prevista en el Artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido”.

Dice esta fracción, “III. Acreditada la discrepancia, ésta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el Artículo 152 de esta Ley, al resultado así obtenido”.

En cuanto al mecanismo de discrepancia fiscal, el límite que se advierte en detrimento de la potestad fiscalizadora, derivado de la aplicabilidad del principio *non bis in idem* en la rama tributaria, es que, si la autoridad determina el impuesto tomando como ingresos omitidos, solo aquellos con los que se efectuaron las erogaciones no aclaradas; no va a realizarse una liquidación del tributo sobre los caudales con los que se realizaron erogaciones sí aclaradas, aun cuando sobre ellas no se haya pagado renta.

En efecto, como es aplicable el derecho *non bis in idem* a la materia tributiva, y como el procedimiento de discrepancia fiscal es un mecanismo de comprobación tributaria, posteriormente el fisco no va a poder hacer una determinación adicional; pues así lo prohíbe el Artículo 19 de la LFDC.

En conclusión, si el SAT intenta realizar una determinación adicional a la que hace derivada del procedimiento de discrepancia fiscal, posteriormente sobre los ingresos con que se realizaron erogaciones sí aclaradas, aun cuando sean recursos por los que no se pagó ISR; estaría infringiendo el principio *non bis in idem* contemplado en el Artículo 23 de la CPEUM.

V. CONCLUSIONES

De lo planteado aquí, se deduce que:

1. El Artículo 91 de la Ley del ISR debe estimarse transgresor de la garantía de audiencia y del debido proceso (formalidades esenciales del procedimiento), previstos en el segundo párrafo del numeral 14 de la CPEUM y en el precepto 8.1 de la CADH, al no reconocer el derecho a formular alegatos; omitiendo además que, tal derecho debe darse al concluir la etapa probatoria.
2. La fracción II del numeral 91 de la Ley del ISR y la fracción I del precepto 109 del CFF deben considerarse violatorias del derecho de no autoincriminación y del principio de presunción de inocencia previstos en las fracciones I y II del apartado B del Artículo 20 de la CPEUM; pues por una parte, se constriñe al sujeto pasivo del procedimiento de discrepancia fiscal a proporcionar información que puede arrojar indicios de responsabilidad en la comisión de alguno de los delitos previstos en el numeral 400 Bis del CFF (operaciones con recursos de procedencia ilícita); y por otra parte, si el causante omite tal obligación, conlleva una pena igual a las que se establecen para quienes cometen el delito de defraudación fiscal.
3. El Artículo 91 de la Ley del ISR debe estimarse contrario al principio de tipicidad en materia fiscal y en consecuencia transgresor del principio de legalidad en materia tributaria, previstos en los Artículos 31 de la CPEUM, y 5o. y 6o. del CFF; pues permite que por analogía se aplique en forma extensiva cualquiera de los nueve regímenes previstos en los primeros nueve capítulos del Título IV de la propia ley, dependiendo del caso concreto; aun sin existir certeza sobre el tipo de hecho generador (ingreso) del tributo e incluso sobre hechos que no causan la contribución.
4. El párrafo quinto del Artículo 91 de la Ley del ISR previene una fórmula que quebranta el principio de equidad tributaria; pues deja la puerta abierta a la posibilidad de que el tratamiento previsto en la Sección I del Capítulo II del Título IV (De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales) sea aplicado a sujetos que no forzosamente obtienen ingresos de esa fuente de riqueza; sino de cualquier otro origen. Dando como

- resultado que, al causante se le dé un trato igual frente a sus desiguales y no idéntico a sus semejantes.
5. El Artículo 91 de la Ley del ISR debe considerarse opuesto al principio de seguridad jurídica en su fase de certeza jurídica; pues es una disposición vigente que no permite al gobernado saber a qué atenerse o conocer el alcance de aplicación de la norma, al no prever de manera clara o certera el plazo específico con que cuenta la autoridad hacendaria para dictar y notificar al contribuyente la resolución que pone fin al procedimiento de discrepancia fiscal y a partir de cuándo.
 6. Un límite a la potestad fiscalizadora, derivado de la aplicabilidad del principio *non bis in idem* en la rama tributaria, es que, en el procedimiento de discrepancia fiscal la autoridad debe determinar el impuesto tomando como ingresos omitidos, el monto de las erogaciones no aclaradas; es decir, no va a realizarse una liquidación del tributo sobre los ingresos con los que se realizaron erogaciones sí aclaradas (explicadas), aun cuando sobre estos no se haya pagado renta. Entonces, si el SAT intenta hacer una determinación adicional o posterior a la que hace derivada del procedimiento de discrepancia fiscal, sobre los caudales con que se realizaron las erogaciones si aclaradas, aun cuando sean recursos por los que no se pagó ISR, se infringiría el principio *non bis in idem* contemplado en el Artículo 23 de la CPEUM.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

DE LA GARZA, Francisco, *Derecho Financiero mexicano*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2010.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford University Press, 2001.

SOLÍS FARÍAS, Adolfo Cuauhtémoc, "El principio de seguridad jurídica. El lugar donde converge la certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica en la rama tributaria", *Revista de la Academia de Derecho Fiscal del Estado de Baja California, A.C.*, Tijuana, núm. 1, octubre-diciembre de 2014, <http://adfebc.org.mx/12/> (consulta: 14 de junio de 2018).

ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal*, 2ª. ed., México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1994.

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación, 1981, México.

Código Penal Federal, 1931, México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, México.

Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1981, México.

Ley del Impuesto sobre la Renta, 2013, México.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, 2005, México.

3. Sitios de Internet

<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>.

<http://adfebc.org.mx/12/>.

<https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>.

<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJI/>.