

CAPÍTULO VIGESIMONOVENO

LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Gabriela RÍOS GRANADOS*
Gabriela MEDINA REA**

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Proporcionalidad, capacidad contributiva y equidad tributaria (igualdad tributaria)*. III. *Reserva de ley*. IV. *Referencias*.

I. INTRODUCCIÓN

Antes de entrar al análisis de las sentencias más destacadas en materia tributaria resueltas en 2022, se ha de advertir que el enfoque de este estudio será desde la dogmática jurídico-tributaria. No obstante que a lo largo de 2022 se resolvieron controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad en materia de federalismo fiscal y fiscalización de la cuenta pública. En este breve análisis solamente analizamos algunos principios materiales y formales de justicia tributaria, que concebidos desde la doctrina jurídico-tributaria nacional se conocen como capacidad contributiva (proporcionalidad) y reserva de ley tributaria (legalidad tributaria).¹ La razón por la que se ha decidido analizar exclusivamente las resoluciones sobre estos principios es darle rastro a la doctrina jurisprudencial que se ha desarrollado a lo largo de estos años en torno a los mismos, y, sobre todo, porque no se ha declarado desde hace más de quince años la inconstitucionalidad de una norma tributaria por violación a la capacidad contributiva, principalmente. Y, por otro lado, se ha relativizado la aplicación del principio de reserva de ley.

* Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

** Coordinación de Humanidades, UNAM.

¹ Al respecto, véase con mayor profusión a Ríos Granados, Gabriela, y Sánchez Gil, Rubén, “Principios constitucionales en materia tributaria. Derechos humanos de los contribuyentes”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, IJ, UNAM, 2020, p. 18.

Además, consideramos que de esta forma se da ilación argumentativa y coherencia lógica a estos principios, que como conceptos jurídicos indeterminados se han ido nutriendo y confeccionando por la voz de la jurisprudencia. En este punto, sostenemos que ha habido un “apogeo y crisis” en la construcción argumentativa de estos principios. El apogeo se dio precisamente cuando estuvo en su mayor auge el juicio del amparo fiscal,² que paradójicamente ayudó a edificar la doctrina jurisprudencial. Y ahora, sin lugar a duda, estos principios se encuentran en una crisis argumentativa en favor de los derechos humanos de los contribuyentes.

II. PROPORCIONALIDAD, CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y EQUIDAD TRIBUTARIA (IGUALDAD TRIBUTARIA)

En el Amparo en revisión 381/2021, el problema jurídico a resolver es determinar si el artículo 28, fracción XXXII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente vulnera varios principios previstos constitucionalmente, entre los cuales se encuentra el de capacidad contributiva y la equidad tributaria. Se expone que el precepto citado da un trato diferenciado a los contribuyentes, ya que se hace una distinción entre las personas morales independientes y las personas morales de un mismo grupo o que son partes relacionadas, derivado del monto de los intereses devengados.

La Sala que analizó el caso consideró que no existe trato desigual entre los contribuyentes, por lo que el argumento de la quejosa es infundado, exponiendo que la equivalencia de la posición de un sujeto determinado con respecto a otro debe apreciarse a partir de criterios objetivos, tales como su naturaleza jurídica, su estructura y cualidades objetivas, ya que sólo a través de dichos criterios se podrían evitar justificar diferenciaciones caprichosas o subjetivas respecto de contribuyentes que objetivamente están en la misma situación; en el caso analizado, la norma establece los mismos elementos de tributación para los sujetos pasivos que incurrir en un endeudamiento

² Hubo un gran descalificativo por el juicio del amparo fiscal a principios del presente siglo, incluso se llegó a decir y denunciar por funcionarios públicos sobre la maquinaria para echar a andar el amparo fiscal por despachos de abogados fiscalistas. En este sentido, véase el trabajo de Elizondo Mayor-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales. La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, enero-junio, 2006, p. 126; y por otro lado, también véase Ríos Granados, Gabriela, *Responsabilidad patrimonial del Estado por leyes tributarias declaradas inconstitucionales*, documento de trabajo, núm. 132, septiembre 2009, p. 3.

excesivo.³ La Primera Sala también examina la proporcionalidad tributaria, argumentación que analizamos a continuación.

Se negó el amparo a la quejosa.

1. *Introducción y antecedentes*

En 2014 se da una gran reforma fiscal con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) durante el gobierno de Peña Nieto. Esta ley incorporaba grandes cambios, como la creación del régimen de incorporación fiscal, así como importantes limitaciones a deducciones aplicadas tanto a personas morales como a personas físicas, entre otros destacables cambios. A pesar de ser una ley de reciente creación, ha sufrido reformas, entre las que se destacan el actual régimen simplificado de confianza (Resico), entre otras, como las que se analizaron en este juicio de amparo, dado que el artículo impugnado entró en vigor en 2020. Y al ser una nueva ley con una reforma, no se había citado criterio jurisprudencial al respecto, por lo que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia atrajo la revisión del juicio de amparo.

Es importante hacer notar que cuando se interponen juicios de amparo en materia tributaria, usualmente los abogados postulantes argumentan violaciones a varios preceptos constitucionales, y en el caso que nos ocupa no fue la excepción, dado que se argumentaron violaciones tanto al principio de seguridad jurídica como a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria.

Sobre el primero, se refutó la falta de certeza jurídica, al no establecer un concepto legal sobre lo que se debería entender como “parte relacionada”;⁴ sobre la segunda, es decir, capacidad contributiva, y para nosotras que fue el *quid* de la cuestión, tenía que ver con las deducciones permitidas por la ley, dado que la propia normativa estableció en el artículo 28 los conceptos que no podrán ser deducibles, y en la fracción XXXII se refiere a los intereses netos del ejercicio de las personas morales residentes en México con partes relacionadas o de un mismo grupo. Y la tercera, referente a violaciones al principio de equidad tributaria, en la sentencia estudiada⁵ se expone que se ha delimitado el ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria, haciendo necesario su estudio cuando se trata de normas que

³ Amparo en revisión 381/2021, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, p. 61.

⁴ *Ibidem*, p. 9.

⁵ *Ibidem*, p. 59.

refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias; en cambio, los argumentos que denuncian la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben ser analizados en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad.

2. Cuerpo del análisis

Es importante destacar que la inclusión de la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR derivó de la recomendación de la OCDE sobre el Plan de Acción BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) y del G20; así, el Legislativo recogió en su exposición de motivos el Reporte Final de la acción 4 (*Limiting Base Erosion Involving Interest Deduction and other Financial Payments*) del Proyecto de BEPS de la OCDE, en la que se establece la limitación de deducciones de intereses por parte de empresas multinacionales para evitar la erosión de la base gravable o bien el “financiamiento artificial”.⁶ Esta limitación consistió en el límite de la deducción de intereses netos del ejercicio fiscal al monto que resulte de multiplicar la utilidad neta ajustada por el 30% (de las utilidades antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones).

Sobre la equidad tributaria, la Primera Sala desestimó lo que la quejosa expuso, de tal suerte que ésta hizo un ejercicio de término de comparación entre las personas morales que no tenían partes relacionadas y las personas morales con partes relacionadas; a las primeras se les permitía por ley hacer las deducciones sobre intereses netos devengados, y a las segundas, no se les consideran deducibles los intereses netos devengados del ejercicio.

La Primera Sala sostuvo que era inoperante el concepto de violación sobre la legalidad tributaria, dado que “el legislador establece elementos mínimos para que sirvan para hacer efectivos los derechos de las personas y a su vez se eviten arbitrariedades, por lo tanto, no es necesario que la ley detalle minuciosamente el procedimiento”.⁷ Además, se hizo una interpretación armónica entre los artículos 90 y 179 de la ley del ISR para comprender lo que quiso decir el legislador sobre partes relacionadas.

Acerca de la capacidad contributiva, la Primera Sala también lo desestimó, porque argumentó una tesis que se ha sostenido desde antaño, refe-

⁶ Natera, Christian R. y Álvarez Jiménez, Margarita, *Nueva limitante a la deducción de intereses*, p. 40, disponible en: https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%2020277.pdf (fecha de consulta: 30 de abril de 2023).

⁷ Amparo en Revisión, 381/2021, *cit.*, p. 35.

rente a la “libre configuración normativa del legislador para poner límites a una deducción atendiendo a motivos de carácter jurídico, económico y social dentro del marco de los principios tributarios contenidos en la constitución”.⁸ Esta tesis se ha adoptado de varios tribunales extranjeros, entre los que cabe mencionar el Tribunal de Justicia de la Unión Europea,⁹ entre otros.

Así, la argumentación de la Primera Sala sostuvo que con esta limitación es “como instrumento para desalentar el sobreendeudamiento de las empresas con la finalidad de disminuir la base impositiva”.¹⁰ Sobre este punto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación basó sus argumentaciones en política fiscal y en seguimiento de las recomendaciones de la OCDE, y no propiamente de dicho derecho tributario interno, al indicar que se buscaba “desincentivar la evasión fiscal mediante el sobreendeudamiento de empresas, en el entendido de que las personas morales mantienen el derecho de deducir íntegramente los intereses a cargo ya sea en el ejercicio o en los diez ejercicios siguientes”.¹¹

Sostenemos que es importante la lucha contra la erosión de la base imponible; sin embargo, creemos que esta medida, al ser general, no observa las razones de negocio o las peculiaridades de cada una de las personas con partes relacionadas al contratar deuda, y a todas las personas morales con dichas características las coloca en un mismo supuesto cajón. Sin lugar a dudas, se debe abogar por la lucha de las planeaciones fiscales agresivas, pero el legislador, en nuestra opinión, debió haber contemplado casos específicos que observaran la razón de negocios o la característica de las personas morales con partes relacionadas, porque no todas las personas morales con partes relacionadas son abusivas del derecho y de las deducciones.

En este mismo sentido, encontramos a diversos abogados postulantes, tales como la firma Ritch Mueller, la cual había indicado que antes de la entrada en vigor de la disposición se requería haber hecho un diagnóstico con datos empíricos en el que se demostrara que en México existía un abuso por parte de las multinacionales en endeudarse con partes relacionadas

⁸ *Ibidem*, p. 48.

⁹ García Luengo, Javier, “Normativa delegada, normativa de ejecución y el poder de libre configuración del legislador de la Unión Europea. A propósito de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión de 18 de marzo de 2014 en el asunto 427/12”, *Revista Española en Derecho Europeo*, octubre-diciembre, 2014, pp.141 y sig., disponible en: <http://revistasmarcialpons.es/revistaespanoladerechoeuropeo/articulo/view/261-normativa-delegada-normativa-ejecucion-y-poder-libre-configu>.

¹⁰ Amparo en Revisión, 381/2021, *cit.*, p. 49.

¹¹ *Ibidem*, p. 50.

o intercompañía para obtener beneficios fiscales.¹² Dicha firma indicó que la medida elevaría el “costo de las operaciones financieras”,¹³ dado que en México se cuenta con las tasas de interés más altas que en otros países, como Estados Unidos, además de que existían otras medidas más idóneas para evitar el abuso de las multinacionales tales como “las reglas de precios de transferencia, recaracterización de intereses como dividendos y capitalización delgada que hoy en día se encuentran en la LISR, resultan por demás suficientes para impedir abusos utilizando deuda intercompañía”.¹⁴

3. Conclusión

No se otorgó el amparo a la quejosa bajo la argumentación de la libre configuración del legislador con base en fines extrafiscales sostenidos en el artículo 25 de la Constitución federal, al permitir que el legislador tenga esta libre configuración para evitar planeaciones fiscales agresivas con base en lo establecido en el Plan de Acción BEPS de la OCDE. Además, hace un ejercicio de ponderación considerando que la finalidad es proporcional al fin que se persigue evitando el sobreendeudamiento de las personas morales, con la finalidad de causar la erosión de la base imponible. Sin embargo, consideramos que la medida que empleó el legislador debió ajustarse dependiendo de las características de la persona moral residente en México. Tal como se podrá advertir, se sigue la misma tónica de los últimos amparos en materia fiscal en no otorgar el amparo a los contribuyentes.

III. RESERVA DE LEY

Análisis del Amparo Directo en Revisión 2025/2022.

Resumen: Conoce la Segunda Sala el amparo directo en revisión promovido en contra de la sentencia dictada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la que debe determinar si los requisitos y condiciones de la Resolución Miscelánea Fiscal referentes a autorizar el aviso de liquidación fiscal de personas morales transgrede los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.

¹² Ritch Mueller, *Comentarios a la reforma fiscal para limitar la deducción de intereses*, disponible en: <https://www.ritch.com.mx/storage/uploads/articles/368/es/o8OrQw9eoks0NtsXpP9lHa7pgGPYEsXjycftPnwX.pdf> (fecha de consulta: 30 de abril de 2022).

¹³ *Idem*.

¹⁴ *Idem*.

La quejosa comenta que presentó un “aviso de inicio de liquidación”, el cual, la autoridad fiscal expuso que no resultaba procedente, por incumplir con algunos requisitos y condiciones, tales como: 1) presentar la declaración anual por terminación anticipada del ejercicio; 2) hay diferencias en el ejercicio, entre los ingresos facturados y los ingresos declarados, en la declaración anual.

Se promovió un juicio de amparo directo contra la resolución del juicio de nulidad; entre sus argumentos, se mencionó que la regla 2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal y el anexo 1-A, son inconstitucionales, por transgredir los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, al ir más allá de lo establecido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

La Segunda Sala menciona que si bien las reglas generales administrativas pueden regular obligaciones, también lo es que éstas no deben ir más allá ni rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante, lo que implica que las referidas disposiciones de observancia general sí pueden vincular a los gobernados siempre y cuando respeten los principios constitucionales que norman su expedición y, además, la obligación respectiva tenga sustento en un acto formalmente legislativo o reglamentario.

La Sala aduce que sí transgrede el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica, porque no encuentra justificación ni medida en las disposiciones legales ni reglamentarias de las que deriva, ya que al establecer limitantes no previstas legal se concedió el amparo.

1. *Introducción y antecedentes*

La reserva de ley tributaria ha sido ampliamente estudiada en la doctrina jurisprudencial, recogiendo de la doctrina tributaria la diferencia de la reserva de ley absoluta y la reserva de ley relativa, con algunos matices importantes. Este caso es paradigmático para el estudio de la reserva de ley tributaria, porque se otorgó el amparo a la quejosa. En tal sentido, el fondo del asunto

...consiste en determinar si los requisitos y condiciones previstos en la regla 2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veinte y su Anexo 1-A, particularmente en la ficha de trámite 85/CFF, para autorizar el aviso de liquidación fiscal de personas morales, transgrede los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica.¹⁵

¹⁵ Amparo directo en revisión 2025/2022, *Semanario Judicial de la Federación y Gaceta*, p. 2.
DR © 2024.
Universidad Nacional Autónoma de México

El asunto se conoció primeramente en un juicio de nulidad, pues se demandó la nulidad del oficio, y contra la resolución del juicio de nulidad se interpuso un juicio de amparo directo, dado que la resolución de nulidad fue para efectos. La quejosa argumentó violaciones al principio de reserva de ley y al de subordinación jerárquica, y no pudo realizar el trámite solicitado ante la autoridad fiscal dado el incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en el aviso 85/CFF; en tal sentido, se argumentó que

La Regla 2.5.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veinte y el Anexo 1-A, en la parte relativa a la condición establecida en la ficha de trámite 85/CFF “Aviso de Inicio de Liquidación”, son inconstitucionales por transgredir los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, al ir más allá de lo establecido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.¹⁶

Así, unos de los principales argumentos fueron:

...cuando se rechaza o estima improcedente el aviso de liquidación por incumplir una condición (como es que no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada, pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones en relación con sus CFDI, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso) ese actuar constituye una disposición restrictiva del derecho de las personas morales de comunicar al fisco la disolución o inminente liquidación.¹⁷

El tribunal colegiado que conoció del asunto dictó sentencia y concedió el amparo a la quejosa, argumentando que la mencionada condición es excesiva respecto a lo estipulado con el Código Fiscal de la Federación (CFF) y su reglamento, “por ser una restricción y limitación sin fundamento en un acto formal, ni materialmente legislativo”.¹⁸

Este sentido, reitera la teoría de la cláusula habilitante construida desde la jurisprudencia, en la siguiente dirección:

Esto es, la condición establecida en la ficha de trámite 85/CFF “Aviso de Inicio de Liquidación” contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veinte, establece una cuestión no prevista en el Código Fiscal

¹⁶ *Ibidem*, p. 6.

¹⁷ *Idem*.

¹⁸ *Ibidem*, p. 8.

de la Federación ni en su Reglamento, sin que exista una cláusula habilitante que faculte al Servicio de Administración Tributaria a emitir disposiciones que limiten los derechos de los contribuyentes.¹⁹

El tribunal colegiado atinadamente reconoció que

Lo explicado evidencia que ni en el Código tributario, ni en su reglamento, se condiciona la procedencia del aviso de liquidación a la satisfacción de requisitos previos, mientras que lo previsto en el anexo y formato indicados sí establecen condiciones y requisitos no referidos en aquellas normas. Así, el cumplimiento de las condiciones establecidos en esos instrumentos constituye el ejercicio indirecto de facultades de comprobación porque implica una revisión de la situación fiscal del contribuyente, lo que es ajeno a la finalidad del aviso (consistente en que se inició la liquidación de una empresa que dará lugar a un ejercicio especial por el tiempo que esté en liquidación).²⁰

Por todo lo anterior, el tribunal colegiado “...concedió el amparo para que la Sala responsable deje insubsistente la sentencia reclamada y emita una nueva en la que considere que la condición prevista en la ficha de trámite 85/CFF analizada, conculca los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica”.²¹

Ante la sentencia de amparo, el secretario de Hacienda y Crédito Público interpuso un recurso de revisión, por considerar en su único agravio que la sentencia violaba la seguridad jurídica y la reserva de ley, y que curiosamente estos no los fundamenta en el artículo 31, fracción VI, de la Constitución federal. A su vez, esgrimió a su favor que sí existía cláusula habilitante con base en el artículo 31, párrafo primero, del CFF. El mencionado recurso lo conoció la ponencia del ministro Javier Laynez Potisek, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). La Segunda Sala indicó que esta sería la primera ocasión que se estudiaría el alcance de las reglas de carácter general con referencia al inicio del proceso de liquidación de personas morales.

2. Cuerpo del análisis

El primer punto de fondo a analizar fue “la ficha de trámite 85/CFF contenida en el anexo 1-A, derivado de la regla 2.5.16 de la Resolución

¹⁹ *Idem.*

²⁰ *Idem.*

²¹ *Idem.*

Miscelánea Fiscal para dos mil veinte”.²² Consideró que las reglas de carácter general son una especie de “reglas generales administrativas”,²³ que son actos materialmente legislativos emitidos por autoridades administrativas, y que ayudan a pormenorizar con mayor oportunidad y precisión, por su especialidad, cuestiones técnicas, y que de otra manera escaparían de la ley formal y material.

En este sentido, se reconoció que las mencionadas reglas están por debajo de las leyes y los reglamentos, que son emitidas por autoridades administrativas diversas al titular del Ejecutivo Federal, que se sustenta en las cláusulas habilitantes, cuyo fundamento constitucional son los “artículos 73, fracción XXXI, 89, fracción I y 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.²⁴

De lo anterior, se establecieron algunas notas distintas, tales como que las reglas de carácter general no pueden “derogar, *limitar* o excluir lo previsto en las disposiciones de observancia general contenidas en actos formalmente legislativos o reglamentarios”.²⁵ También se indicó que la habilitación no procedía sobre materias reservadas a la ley por mandato constitucional; pueden ser vinculantes con los gobernados, de tal suerte que pueden compeler el alcance de deberes y obligaciones; las reglas de carácter general deben en todo caso asirse al principio de reserva de ley, y no pueden ir en contra de lo que se establece en la ley o en el reglamento.

Siguiendo con esta tesitura, la Segunda Sala fue muy clara al establecer:

...cabe destacar que si bien las reglas generales administrativas pueden regular obligaciones, también lo es que éstas *no deben ir más allá ni rebasar lo dispuesto en la respectiva cláusula habilitante*, lo que implica que las referidas disposiciones de observancia general sí pueden vincular a los gobernados, siempre y cuando respeten los principios constitucionales que norman su expedición y, además, la obligación respectiva tenga sustento en un acto formalmente legislativo o reglamentario.²⁶

También sostuvo que mediante un reglamento emitido por el presidente de la República se pueden introducir cláusulas habilitantes hacia alguna autoridad administrativa siempre y cuando el soporte de la habilitación se encuentre en una ley.

²² *Ibidem*, p. 18.

²³ *Idem*.

²⁴ *Ibidem*, p. 19.

²⁵ *Idem*.

²⁶ *Ibidem*, p. 20.

Del análisis minucioso de la normativa aplicable tanto a nivel legislativo, reglamentario y en la propia regla miscelánea fiscal, se estableció que

La autoridad procurará publicar anualmente las resoluciones dictadas por autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de forma tal que se facilite su conocimiento por parte de los contribuyentes, *las cuales no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.*²⁷

En el caso de las personas morales y, particularmente cuando una de éstas inicie el proceso de liquidación, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación la persona moral, caso en el que se considerará la existencia de otro ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.²⁸

El aviso de inicio de liquidación se presentará dentro del mes siguiente a la fecha en que se presenta la declaración del ejercicio que concluyó anticipadamente.²⁹

De tal suerte que una vez analizada la codificación y su reglamentación, se enfatizó que

Esto es, ni en la referida codificación y tampoco en su reglamento, se establece como requisito para autorizar el aviso de inicio de liquidación de personas morales, el deber de que no existan omisiones, diferencias o incongruencias en la declaración por terminación anticipada pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones, lo cual evidencia que tal requisito se incorporó normativamente en la ficha de trámite 85/CFE, contenida en el Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veinte.³⁰

A lo que concluyó que esta condición va más allá de lo que establece la ley y su reglamentación, de tal suerte que los requisitos incorporados en la regla no están contenidos ni en la ley ni en el reglamento, y que a su vez restringen el derecho de las personas morales para presentar su aviso de liquidación. De manera que no pueden derogar, excluir, limitar, acotar, disminuir lo establecido en la ley, o en su reglamento. En esta misma línea de argumentación, se indicó que no hubo ningún mandato legislativo que estableciera imponer una condición a los contribuyentes personas morales,

²⁷ *Ibidem*, p. 23.

²⁸ *Idem*.

²⁹ *Ibidem*, p. 24.

³⁰ *Ibidem*, p. 26.

dado que nunca se sancionó en el mandato legislativo que en la regla de carácter general debería estipularse alguna condición para el trámite administrativo respectivo.

De tal suerte que la Segunda Sala indicó:

...sí transgrede el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica porque no encuentra justificación ni medida en las disposiciones legales ni reglamentarias de las que deriva, ya que al establecer limitantes no previstas legal ni reglamentariamente, la autoridad fiscal rebasó lo dispuesto en la cláusula habilitante con su implementación.³¹

Respecto a los avisos de liquidación de una persona moral, la Segunda Sala fue contundente en identificar dos momentos, a saber:

...primero, la obligación de presentar dos declaraciones con motivo de la liquidación de sociedades, una al inicio del proceso de liquidación correspondiente al ejercicio fiscal que terminó anticipadamente con motivo de dicha situación y otra que abarcará el periodo comprendido desde el inicio hasta la conclusión del proceso de liquidación, la que se puede considerar como final por cuanto hace a la situación fiscal de la sociedad liquidada; y segundo, que el aviso de inicio de liquidación para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, deberá realizarse dentro del mes siguiente a la fecha en que la sociedad presente su declaración correspondiente al ejercicio fiscal que concluyó anticipadamente.³²

En atención al principio de certeza y seguridad jurídica, la propia Sala refutó con gran precisión que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal siguen vigentes hasta que no opere la caducidad de estas:

En efecto, una vez que inicia el ejercicio de liquidación (tras autorizarse éste con motivo de la presentación del aviso correspondiente) la autoridad fiscal podrá ejercer sus facultades de comprobación respecto de los ejercicios previos, así como con relación al ejercicio terminado anticipadamente e, igualmente, respecto del periodo de liquidación, teniendo como límite a esa comprobación la caducidad de sus atribuciones, por lo cual, en caso de existir inconsistencias o diferencias respecto de los tributos a cargo del sujeto en liquidación, será mediante el ejercicio de dichas atribuciones que podrá liquidar las cantidades correspondientes.³³

³¹ *Ibidem*, p. 28.

³² *Ibidem*, p. 29.

³³ *Ibidem*, p. 30.

Además, la Segunda Sala, con puntualidad y claridad, arguyó que la finalidad del aviso de liquidación no consiste en la realización de una revisión de las obligaciones tributarias, dado que para ello se establecen en el propio CFF las obligaciones de los contribuyentes, de proporcionar toda la información con relevancia tributaria (domicilio, situación fiscal, etcétera); y también establece la facultad de la autoridad fiscal para verificar que los datos proporcionados en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), así como los comprobantes fiscales, declaraciones sean verídicos; de tal suerte que sostuvo: “...esto es, el ejercicio de verificación de datos con motivo del registro *no supone la revisión de la situación fiscal de la persona contribuyente, siendo que la determinación de inconsistencias existentes entre los ingresos facturados y los declarados, materialmente sí constituye el ejercicio de facultades de comprobación en forma extralegal*”.³⁴

Siguiendo esta misma línea argumentativa con la condición impuesta en la ficha 85/CFF, la Segunda Sala expresó:

...la autoridad fiscal realmente realiza una revisión de la situación fiscal del contribuyente pero fuera del ejercicio de facultades de comprobación, lo cual rebasa por mucho la verificación de información que podría suponer el análisis del aviso de inicio de liquidación con fines de control de la información que integra el registro.

Por último, la propia Sala reconoció que el legislador, al advertir que la regla miscelánea iba más allá de la propia legislación, hizo una reforma para acotarla y solventar el tema de la inconstitucionalidad, en el siguiente tenor:

La referida modificación legislativa evidencia que el propio legislador advirtió que la normativa emitida por el Servicio de Administración Tributaria y contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil veinte excedía lo previsto tanto en el Código Fiscal de la Federación como en su Reglamento y, para subsanar tal situación, decidió incorporar a nivel legal las previsiones y reglas correspondientes (contenidas inicialmente en la propia Resolución Miscelánea); ello con el ánimo de subsanar los vicios de inconstitucionalidad correspondientes y, simultáneamente, crear un marco normativo claro y preciso desde la propia ley.³⁵

De esta resolución se destaca que, como lo comentamos al principio de la misma, se recoge la teoría de la cláusula habilitante, que se construye a

³⁴ *Ibidem*, p. 31.

³⁵ *Ibidem*, p. 33.

partir de 2003 en la novena época por la Segunda Sala de la SCJN,³⁶ y aquí lo interesante fue que al acotar su aplicación a cuestiones meramente técnicas, y por el grado de especificidad, sería necesario establecerlo en reglas de carácter general. De acuerdo con la doctrina tributaria,

...la cláusula habilitante debe estar habilitada en el hecho en que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia... la adopción de cláusulas habilitantes tienen como efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración.³⁷

Recordemos que el tema de la reserva de ley tributaria, tanto su contenido como sus alcances, no ha sido pacífico en sede jurisdiccional, pues en ocasiones se ha visto relativizado por la propia interpretación jurisprudencial, en detrimento de la seguridad y certeza jurídicas de los contribuyentes.

3. Conclusión

Esta resolución, con gran acierto, establece que las reglas de carácter general deben estar siempre acotadas por el principio de reserva de ley tributaria contemplado en el artículo 31, fracción IV, y, por lo tanto, están subordinadas a la ley y a su reglamentación. Además, estableció nítidamente que en una ficha o en un formato, en el caso concreto para el aviso de la liquidación de una sociedad, no se pueden condicionar, limitar, acotar, derogar, los derechos de los contribuyentes; y tampoco puede suplir lo que establece el propio CFF como obligaciones para los contribuyentes, así como las facultades para las autoridades.

IV. REFERENCIAS

ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales. La Suprema Corte y los dere-

³⁶ Tesis: Cláusulas habilitantes. constituyen actos formalmente legislativos, 2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, p. 9.

³⁷ Herrera Gómez, Jesús Javier, “Administración pública y las cláusulas habilitantes”, en Gómez Díaz de León, Carlos (coord.), *De la administración pública tradicional a la nueva gestión pública*, México, McGraw-Hill Education, 2015, p. 167.

chos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, enero-junio de 2006.

GARCÍA LUENGO, Javier, “Normativa delegada, normativa de ejecución y el poder de libre configuración del legislador de la Unión Europea. A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión de 18 de marzo de 2014 en el asunto 427/12”, *Revista Española en Derecho Europeo*, octubre-diciembre de 2014.

HERRERA GÓMEZ, Jesús Javier, “Administración pública y las cláusulas habilitantes”, en GÓMEZ DÍAZ DE LEÓN, Carlos (coord.), *De la administración pública tradicional a la nueva gestión pública*, México, McGraw-Hill Education, 2015.

NATERA, Christian R. y ÁLVAREZ JIMÉNEZ, Margarita, *Nueva limitante a la deducción de intereses*, disponible en: https://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20277.pdf (fecha de consulta: 30 de abril de 2023).

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Responsabilidad patrimonial del Estado por leyes tributarias declaradas inconstitucionales*, documento de trabajo, núm. 132, septiembre de 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela y SÁNCHEZ GIL, Rubén, “Principios constitucionales en materia tributaria. Derechos humanos de los contribuyentes”, en RÍOS GRANADOS, Gabriela (coord.), *Manual de derecho tributario*, México, IIJ, UNAM, 2020.

RITCH MUELLER, *Comentarios a la reforma fiscal para limitar la deducción de intereses*, disponible en: <https://www.ritch.com.mx/storage/uploads/articles/368/es/o8OrQw9eoks0NtsXpP9lHa7jpgGPYEsXjycftPnwX.pdf> (fecha de consulta: 30 de abril de 2022).