



Legalidad Tributaria Estricta
y Disfunción Normativa
en la Aplicación Sistémica
del Código Fiscal de la Federación

Dr. José Antonio Pérez Ramos



Manejo de recursos y controles inteligentes

DR. JOSE ANTONIO PÉREZ RAMOS

**LEGALIDAD TRIBUTARIA
ESTRICTA Y DISFUNCIÓN
NORMATIVA EN LA
APLICACIÓN SISTÉMICA
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN**



SOBRE EL AUTOR

Doctor en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE). Maestro en Derecho Fiscal y Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma “Benito Juárez” de Oaxaca (UABJO). Licenciado en Contaduría Pública por la UABJO. Licenciado en Filosofía por la Universidad Nacionalista de México. Maestrante en la Maestría en Estudios Avanzados en Derechos Humanos por la Global Open Campus University. Socio Fundador y Director General de la Firma Manejo de Recursos y Controles Inteligentes (MRCI). *Fiscalista del Año 2009* por la Revista Defensa Fiscal. *Doctor Honoris Causa* por *1 Million Startups, Latinomics, Leaderships Forum* y la Fundación *Humanist World*. *Doctor Honoris Causa* por el Claustro Doctoral Iberoamericano. Autor de diversas obras y coautor de *Remuneraciones Estratégicas Inteligentes* (MRCI, 2015), *El Costo de la Justicia* (Apex Iuris, 2019), y *Retos de la Justicia Tributaria* (Tirant Lo Blanch-AMDF, 2025). *Coordinador en Cuestiones tributarias. Problemas y controversias en el México actual* (Tirant Lo Blanch, 2023), *Futurología* (MRCI, 2025) y *Hasta que la Muerte nos Separe* (MRCI, 2025). También es autor de la obra jurídica: *Ius Mutantur o del derecho que cambia* (Tirant Lo Blanch, 2025).

Actualmente estudia la Maestría en Inteligencia de Negocios y Big Data Analytics en la Global Open Campus University y es titular de Pie de Página, programa para la divulgación de los Derechos Humanos en México, a través de la plataforma LegalCloud.

**LEGALIDAD TRIBUTARIA ESTRICTA Y
DISFUNCIÓN NORMATIVA EN LA APLICACIÓN
SISTÉMICA DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN**

DR. JOSE ANTONIO PÉREZ RAMOS

PRIMERA EDICIÓN, ATEMPORAL

Derechos reservados, propiedad de
Dr. José Antonio Pérez Ramos

Comentarios y opiniones: investigacion@mrci.com.mx

Título Original: Legalidad Tributaria Estricta y Disfunción
Normativa en la Aplicación Sistémica del Código Fiscal de la
Federación

Autor: Dr. José Antonio Pérez Ramos.

Queda prohibida la reproducción total y parcial de esta obra
denominada: LEGALIDAD TRIBUTARIA ESTRICTA Y
DISFUNCIÓN NORMATIVA EN LA APLICACIÓN SISTÉMICA
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, por cualquier
medio, sin autorización escrita del autor.

PRINTED IN MEXICO
IMPRESO EN MÉXICO

ÍNDICE

Introducción	9
Capítulo 1. Planteamiento del Problema y Delimitación Metodológica.....	13
Capítulo 2. La Legalidad Tributaria como Principio Estructural.....	17
2.1. Fundamento Constitucional de la Reserva de Ley .	17
2.2. Generalidad de la contribución	18
2.3. Función Constitucional del Código Fiscal de la Federación.....	20
Capítulo 3. La Mutación Funcional del Código Fiscal de la Federación.....	24
3.1. De Norma Instrumental a Dispositivo Normativo Material	24
3.2. División de Poderes y Sustitución Funcional del Legislador	27
Capítulo 4. Tutela Judicial Efectiva y Previsibilidad Normativa.....	31
Capítulo 5. La Interpretación Administrativa y el Principio de Legalidad Estricta	36
5.1. La Normalización de la Excepción como Regla General	38
Capítulo 6. Facultades de Comprobación y su Transformación en Facultades de Calificación Normativa	42
6.1. Presunciones, Estándares Abiertos y Erosión de la Certeza Jurídica.....	45
Capítulo 7. La Emisión de Reglas Administrativas y el Artículo 49-Bis del Código Fiscal de la Federación	50
7.1. La Brecha entre Ley Vigente y Ley Aplicada: Un Desafío a la Seguridad Jurídica.....	54
Capítulo 8. Tutela Judicial Efectiva frente a Criterios Administrativos Móviles	58

Capítulo 9. La Determinación del Crédito Fiscal y la Expansión del Poder Sancionador	61
9.1. Proyección Penal de la Determinación Administrativa y Crisis de la Taxatividad	64
Capítulo 10. El Papel del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y del Poder Judicial de la Federación	69
Capítulo 11. Control de Convencionalidad y Estándares Interamericanos de Legalidad	74
Capítulo 12. El Ius Mutantur como Criterio de Cierre del Sistema	79
Capítulo 13. La Carga de la Prueba en el Procedimiento Fiscal y su Inversión Estructural	82
13.1. La Motivación Administrativa y su Vaciamiento Funcional	85
Capítulo 14. La Previsibilidad Normativa como Presupuesto del Estado de Derecho Fiscal.....	89
Capítulo 15. Jurisprudencia Nacional y Señales de Contención.....	92
Capítulo 16. La Noción de Existencia Fiscal y su Desvinculación del Derecho Privado	96
16.1. La Simulación y su Transformación en Cláusula General Implícita	99
Capítulo 17. El Estándar Probatorio y su Carácter Móvil	103
Capítulo 18. Efectos Acumulativos y Normalización de la Excepción	106
Capítulo 19. Respuesta desde el Control Constitucional Estructural.....	110
Capítulo 20. La Reserva de Ley Tributaria como Límite Material al Procedimiento	113
20.1. El Uso del Procedimiento como Técnica de Corrección Normativa.....	116
Capítulo 21. La Deferencia Judicial y su Papel en la Consolidación del Modelo.....	119
Capítulo 22. La Tutela Judicial Efectiva como Límite Estructural.....	122

Capítulo 23. Aportes del Derecho Comparado y del Derecho Interamericano	125
Capítulo 24. La Duplicación Funcional de Poderes: Cuando el Ejecutivo Legisla al Aplicar.....	129
24.1. El Fenómeno de la Ley Aplicada frente a la Ley Vigente.....	132
Capítulo 25. El Rol de las Reglas Administrativas y Criterios Internos.....	135
Capítulo 26. La Resistencia Judicial a Reconocer la Duplicación Funcional.....	139
Capítulo 27. La Legalidad como Límite al Poder Punitivo	142
Capítulo 28. La Delimitación Correcta de Competencias: Aplicar no es Crear	145
Capítulo 29. El Error Conceptual del Caso Concreto como Refugio del Abuso.....	149
Capítulo 30. La Función del Legislador y la Responsabilidad Democrática	152
Capítulo 31. El Impacto Sistémico sobre la Planeación Lícita y la Seguridad Jurídica.....	155
Capítulo 32. La Racionalidad Constitucional frente a la Racionalidad Recaudatoria.....	158
Capítulo 33. La Construcción del Estándar Constitucional Correcto	161
Capítulo 34. El Error Estratégico de Litigar contra el Criterio y no contra la Competencia.....	164
Capítulo 35. La Respuesta Jurisprudencial: Alcances y Límites del Control Judicial	167
Capítulo 36. La Técnica de Cierre Jurisdiccional: Cómo debe Resolverse el Conflicto	171
Capítulo 37. La Sistematización Final del Argumento .	175
Capítulo 38. La Consolidación del Marco Teórico y Cierre Dogmático.....	179
Conclusiones	183
Conclusiones normativa específica	186
Referencias Bibliográficas	189

Introducción

El presente trabajo constituye un análisis exhaustivo de un problema estructural que atraviesa el sistema tributario mexicano contemporáneo, específicamente en la aplicación e interpretación de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF). Este no se erige como una crítica política coyuntural al actuar de la administración tributaria ni como una denuncia retórica del aparato recaudatorio en su dimensión instrumental, sino como una profunda reflexión sobre la desviación de principios jurídicos fundamentales. Se trata de una cuestión estrictamente jurídica cuyas implicaciones no solo comprometen la eficacia del modelo fiscal, sino que erosionan progresivamente la arquitectura constitucional del Estado de Derecho fiscal, un pilar esencial en la garantía de los derechos del contribuyente y la delimitación del poder estatal.

La naturaleza estructural de este problema radica en su capacidad para reconfigurar, desde la práctica, la distribución de competencias entre los poderes de la Unión y alterar la jerarquía normativa inherente a un sistema jurídico de corte constitucional. La administración, al aplicar ciertas disposiciones del CFF, parece trascender su rol exegético para incursionar en funciones que materialmente corresponden al legislador, generando una zona gris donde la seguridad jurídica del contribuyente se ve comprometida. Esto invita a una necesaria revisión de la dogmática jurídica tributaria y a la formulación de correctivos que reencaucen la aplicación del CFF a su cauce constitucional original.

El problema central que este estudio busca elucidar se formula con precisión en la siguiente dicotomía: determinar si la aplicación contemporánea del Código Fiscal de la Federación, en tanto norma adjetiva o instrumental, conserva su función constitucional primigenia de instrumentar y hacer eficaz la ley sustantiva del tributo (aquella que establece el hecho imponible, la base, la tasa, etc.), o si, por el contrario, ha experimentado una profunda mutación funcional que la convierte, de facto, en un mecanismo de producción normativa material. Esta metamorfosis permitiría a la autoridad fiscal alterar ex post la configuración del hecho imponible y de su base gravable, así como los sujetos pasivos y las exenciones, desplazando con ello el centro de gravedad normativo desde la exclusiva potestad del Poder Legislativo hacia las facultades interpretativas y aplicativas del Ejecutivo, concretamente a través de la autoridad fiscal.

Tal mutación representa una grave amenaza al principio de legalidad tributaria (reserva de ley) consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que los elementos esenciales del tributo sean establecidos por ley formal emitida por el Congreso. La jurisprudencia mexicana, incluyendo criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sido consistente en señalar que cualquier afectación a la esfera patrimonial del gobernado en materia tributaria debe emanar directamente de la ley, sin que la autoridad administrativa pueda crear, modificar o extinguir obligaciones fiscales. Este principio, de larga data en la doctrina fiscal mexicana y comparada, se ve mermado cuando las

normas adjetivas son utilizadas para redefinir el "ser" del tributo, en lugar de regular su "deber ser" procedimental.

La interrogante crucial no se plantea como una mera especulación teórica o una abstracción académica. Se formula, por el contrario, desde los efectos jurídicos y económicos verificables que produce la actuación administrativa cuando, al amparo de determinadas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se niegan efectos fiscales a actos y operaciones que, en su esencia, encuadran formal y materialmente en la hipótesis de la ley del impuesto. Este proceder, que a menudo se justifica bajo el pretexto de combatir prácticas elusivas o fraudulentas, termina por desdibujar la distinción entre la forma jurídica y el fondo económico, generando incertidumbre y violando la seguridad jurídica de los contribuyentes. El análisis, por ende, se centra en la función real y en las consecuencias prácticas del procedimiento fiscal en su interacción con la materialidad económica, y no meramente en su apariencia formal o en la retórica que lo legitima.

Se explorará cómo figuras como la "razón de negocios", la "materialidad" o la "simulación de actos jurídicos" interpretadas de manera expansiva por la autoridad pueden llegar a desvirtuar la causa jurídica de actos lícitos, transformando la aplicación del CFF en una facultad para (re)calificar las operaciones más allá de lo estrictamente previsto por la ley sustantiva. Esto implica una usurpación material de facultades legislativas, al permitir que la autoridad administrativa, a través de sus actos de fiscalización y determinación de créditos fiscales, establezca cuándo una operación que per se cumple con la ley sustantiva

no generará los efectos fiscales que ella misma, la ley, atribuye. Este fenómeno contraviene la jurisprudencia que ha sostenido la intangibilidad del hecho imponible y la preeminencia de la ley en su configuración, como se desprende de diversas tesis aisladas y de jurisprudencia en materia de legalidad tributaria.

MARCO NORMATIVO APLICABLE (2026):

Código Fiscal de la Federación, última reforma DOF 14 de noviembre de 2025 y 7 de noviembre de 2025

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: artículos 14, 16, 17, 31 fracción IV, 49, 73, 133

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José): artículos 8, 9 y 25

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, última reforma DOF 16 de octubre de 2025

REFORMAS FISCALES 2026: Las reformas al CFF aprobadas en noviembre de 2025 fortalecen las facultades de comprobación del SAT, incorporan sanciones severas para CFDI que no amparen operaciones reales (artículos 108 y 109 reformados), y amplían los mecanismos presuntivos de los artículos 69B y 69B Bis. Estas modificaciones profundizan la problemática analizada en este trabajo.

Capítulo 1. Planteamiento del Problema y Delimitación Metodológica

La metodología adoptada para el presente estudio es de naturaleza hermenéutica y funcional. Este enfoque trasciende la mera exégesis literal y aislada de los preceptos normativos, buscando, en su lugar, desentrañar la función constitucional intrínseca que cada disposición debe cumplir dentro de la arquitectura global del sistema tributario. La hermenéutica permite una comprensión profunda del significado y alcance de las normas del Código Fiscal de la Federación (CFF) en su contexto histórico y dogmático, mientras que el análisis funcional evalúa si la aplicación práctica de estas normas efectivamente coadyuva al cumplimiento de los principios y valores consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta aproximación metodológica se erige como una exigencia ineludible para analizar el CFF no como un cúmulo dispar de reglas procesales, sino como un conjunto orgánico y articulado. El objetivo es identificar las interrelaciones sistémicas entre sus diversas disposiciones y, crucialmente, evaluar si el resultado de esa interacción respeta o, por el contrario, desborda los límites infranqueables que la Constitución impone al Poder Ejecutivo en materia tributaria. En particular, se atenderá a los principios de legalidad tributaria (Artículo 31, fracción IV), seguridad jurídica (Artículos 14 y 16), y reserva de ley, que demandan que los elementos esenciales del tributo sean establecidos exclusivamente por el poder legislativo.

Este enfoque responde a una exigencia del control constitucional contemporáneo: atender a los efectos reales de las normas y de los actos administrativos, y no únicamente a su formulación formal. Como sostiene el jurista Robert Alexy (2007) en su teoría de la argumentación jurídica, la ponderación constitucional, especialmente en colisiones de principios, requiere examinar no solo la validez formal de las normas, sino también su peso específico y la intensidad de la afectación que producen sobre los principios fundamentales en conflicto. En el contexto tributario mexicano, esta aproximación resulta particularmente relevante porque permite identificar aquellos "desplazamientos funcionales" que, aunque revestidos de aparente legalidad, alteran la sustancia del mandato constitucional y que escapan a un análisis puramente textual o gramatical.

Estos desplazamientos funcionales se manifiestan cuando facultades de comprobación o presunciones administrativas, inicialmente concebidas como instrumentales para verificar el cumplimiento de la ley tributaria sustantiva, mutan en mecanismos que, de facto, crean o modifican el hecho imponible o la base gravable. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas tesis jurisprudenciales la estricta observancia del principio de legalidad, señalando que las autoridades fiscales deben ceñirse a las hipótesis normativas previamente establecidas sin poder ampliarlas o restringirlas mediante interpretación administrativa (IV.2o.A.51 K (10a.) de rubro: PRINCIPIO DE LEGALIDAD. CARACTERÍSTICAS DE SU DOBLE FUNCIONALIDAD TRATÁNDOSE DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y SU RELACIÓN CON EL DIVERSO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD Y EL CONTROL

JURISDICCIONAL) El presente estudio profundizará en cómo la aplicación del CFF puede contravenir este criterio esencial.

El análisis parte de reconocer que el derecho no es una realidad estática, inmutable en el tiempo. Conforme al principio del *lus Mutantur* (Pérez Ramos, 2025), el ordenamiento jurídico experimenta transformaciones inherentes a su adaptación social y política. No obstante, estas transformaciones pueden ser legítimas, cuando consolidan la protección de derechos y adecúan la norma a nuevas realidades dentro del marco constitucional, o ilegítimas, cuando erosionan su función protectora fundamental y desnaturalizan los principios que le dan sustento. La "**mutación interpretativa**" procede cuando la aplicación dominante de una norma, particularmente en sede administrativa o jurisdiccional, ha perdido su anclaje constitucional y amenaza con consolidar una práctica disfuncional, que distorsiona el espíritu de la ley. Por ejemplo, cuando se utiliza la figura de la "razón de negocios" como un elemento de redefinición de la esencia de las operaciones del contribuyente más allá de lo estrictamente previsto en la ley.

El presente trabajo demuestra que la aplicación sistémica y contemporánea del Código Fiscal de la Federación ha alcanzado precisamente ese umbral crítico, donde la instrumentalidad se ha transmutado en sustantividad, y la facultad adjetiva en poder constitutivo de obligaciones tributarias. Esto genera una disfunción normativa que compromete la certeza jurídica del contribuyente y la delimitación constitucional de los poderes del Estado, transformando una herramienta de fiscalización en un instrumento de creación material del tributo.

La delimitación del problema exige precisar que no se trata de evaluar la conveniencia política del sistema fiscal vigente, ni de cuestionar la legitimidad intrínseca de la función recaudatoria que es vital para el sostenimiento del Estado. Antes bien, el análisis se concentra en determinar si el ejercicio de esa irrenunciable función respeta los límites constitucionales que estructuran el poder tributario. La pregunta central de esta investigación es de competencia, no de eficiencia económica o política. Es decir, **¿el Estado, a través de sus órganos ejecutivos, está ejerciendo sus atribuciones dentro del marco que la Constitución le delimita para la creación y aplicación de los tributos, o ha invadido la esfera exclusiva del legislador y ha afectado la esfera de derechos del gobernado?**

La distinción es crucial: un sistema fiscal puede ser ineficiente o inequitativo sin ser inconstitucional; pero si transgrede los límites competenciales y los principios fundamentales, su validez jurídica se ve comprometida. El debate aquí no es sobre "**cuánto**" se debe recaudar, sino sobre "**cómo**" se debe recaudar y "**quién**" tiene la autoridad para definir las reglas esenciales de esa recaudación.

Capítulo 2. La Legalidad Tributaria como Principio Estructural

2.1. Fundamento Constitucional de la Reserva de Ley

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece categóricamente la obligación ciudadana de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio, "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este precepto no solo postula la necesidad de un sistema fiscal justo, sino que, de forma implícita pero fundamental, consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria. Más allá de la discusión histórica y dogmática sobre los principios de proporcionalidad y equidad, que deliberadamente se deja al margen de este análisis para centrar la atención en la fuente formal del tributo, el núcleo normativo de la disposición radica en la exigencia ineludible de que toda obligación tributaria nazca, se configure y sea exigible exclusivamente conforme a una ley formal y material, emanada del Poder Legislativo. Este mandato constitucional garantiza el principio de **"no taxation without representation"** y dota de seguridad jurídica a los contribuyentes, al asegurar que solo sus representantes democráticamente elegidos pueden establecer las cargas fiscales.

JURISPRUDENCIA APLICABLE:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en tesis reiterada que el principio de proporcionalidad tributaria radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica (***Tesis: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS***

ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL").

El artículo 31, fracción IV establece textualmente: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. 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."

Este precepto consagra cinco principios constitucionales tributarios:

- Destino al gasto público
- Proporcionalidad tributaria (capacidad contributiva)
- Equidad tributaria (igualdad)
- Legalidad tributaria (reserva de ley)

2.2. Generalidad de la contribución

La doctrina nacional y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han desarrollado de manera consistente la tesis de que la reserva de ley tributaria se proyecta, al menos, sobre los elementos esenciales de toda contribución: el sujeto pasivo de la obligación (**quién está obligado a pagar**), el objeto del tributo (**qué grava**), la base gravable (**sobre qué monto se calcula**) y la tasa o tarifa aplicable (**cuánto se paga**). Esta construcción dogmática no constituye una formalidad vacía o un mero requisito procesal; por el contrario, cumple una función constitucional trascendental. Permite que los particulares

conozcan ex ante y con suficiente claridad el alcance y la extensión de sus obligaciones fiscales, orienten su conducta conforme a derecho y, fundamentalmente, accedan a una defensa efectiva frente a actos de autoridad que pretendan exigir un tributo sin el debido respaldo legal. La ausencia de uno de estos elementos esenciales, o su indeterminación, resulta en la inconstitucionalidad del tributo, por vulnerar el principio de legalidad.

En este sentido, la legalidad tributaria trasciende su dimensión puramente técnica y se constituye como una condición de posibilidad del debido proceso fiscal y de la seguridad jurídica. Como ha sostenido reiteradamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterios jurisprudenciales, como la *tesis P./J. 2/98*, la reserva de ley no se satisface con la mera existencia formal de una disposición legislativa que mencione genéricamente el tributo. Por el contrario, se requiere que el contenido normativo que rige la configuración del gravamen esté lo suficientemente determinado, preciso y claro, de modo que el gobernado pueda prever las consecuencias jurídicas de su actuación y no quede a la discrecionalidad de la autoridad administrativa la interpretación o integración de los elementos esenciales. Esta exigencia de "*suficiente determinación*" limita la potestad reglamentaria del Ejecutivo y cualquier delegación legislativa, asegurando que la sustancia de la potestad tributaria reside en el Parlamento, en consonancia con los principios democráticos y republicanos.

La falta de un marco legal claro y preciso para los elementos esenciales del tributo no solo genera incertidumbre para el

contribuyente, sino que también abre la puerta a la arbitrariedad administrativa. En un Estado de Derecho, la previsibilidad de la norma es tan crucial como su existencia. De ahí que la interpretación de este principio de legalidad debe ser estricta, no admitiendo analogías ni facultades implícitas para la autoridad recaudadora. Cualquier ambigüedad o laguna en la ley tributaria debe resolverse en favor del contribuyente, garantizando así la supremacía de la ley y la protección de los derechos fundamentales frente al poder impositivo del Estado.

2.3. Función Constitucional del Código Fiscal de la Federación

Desde la ineludible perspectiva de la reserva de ley tributaria, el Código Fiscal de la Federación (CFF) se posiciona como una normativa de naturaleza eminentemente adjetiva o instrumental dentro del vasto sistema de fuentes del derecho tributario mexicano. Su función primordial, y constitucionalmente delimitada, es la de articular el marco procesal y administrativo necesario para la aplicación de las leyes fiscales sustantivas. Esto implica que el CFF está diseñado para organizar la estructura y funcionamiento de la administración tributaria, establecer los procedimientos para la comprobación y determinación de las contribuciones, definir los medios de defensa de los contribuyentes, y regular las consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones fiscales. Crucialmente, estas obligaciones deben haber sido previamente y de forma inequívoca definidas por una ley sustantiva emanada del Poder Legislativo, en estricto apego al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La distinción entre ley sustantiva y ley adjetiva en materia tributaria no es una mera formalidad académica o una disquisición técnica.

Responde a una lógica constitucional profunda y esencial para la salvaguarda de los principios democráticos y los derechos fundamentales de los contribuyentes. Esta lógica se cimienta en la estricta división de poderes: al Poder Legislativo le corresponde, en exclusiva, la potestad de configurar el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base, la tasa o tarifa y la época de pago, es decir, los elementos esenciales del tributo. El Poder Ejecutivo, a través de sus órganos hacendarios, tiene la facultad de verificar la realización de dichos hechos imponibles y aplicar las consecuencias jurídicas previstas, siempre dentro del marco legal preestablecido.

Finalmente, el Poder Judicial es el garante de que tanto el Legislativo como el Ejecutivo actúen dentro de los límites de sus competencias constitucionales y respeten los derechos de los particulares. Cualquier alteración de esta estructura, donde el CFF asumiera facultades propias de una ley sustantiva para integrar o modificar tributos, implicaría una ruptura del equilibrio constitucional de poderes y una vulneración directa del principio de certeza jurídica que debe regir la actuación de la autoridad frente al gobernado.

El problema cardinal emerge cuando el CFF, en su aplicación e interpretación, transita de su rol instrumental a producir efectos de carácter sustantivo, desvirtuando su función constitucional. Esta mutación no se manifiesta usualmente de manera explícita,

por ejemplo, mediante una reforma legislativa que declare abiertamente la creación de nuevos elementos de un tributo. Por el contrario, se gesta de forma gradual y subrepticia, a menudo a través de la redacción ambigua de sus preceptos, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y la atribución de facultades excesivamente amplias a la calificación administrativa.

Estas prácticas, en conjunto, otorgan a la autoridad fiscal una discrecionalidad que le permite, en la práctica, decidir qué actos o hechos jurídicos poseen relevancia fiscal y cuáles no, incluso al margen o contraviniendo la definición legislativa del hecho imponible contenida en la ley sustantiva específica. Un ejemplo palpable de esta problemática se observa en la interpretación extensiva de figuras como la razón de negocios o la sustancia económica, que, sin una delimitación precisa en la ley sustantiva, pueden llevar a descalificar actos jurídicos válidamente celebrados por los contribuyentes, afectando su planeación y certeza jurídica.

Esta distorsión de la función del Código Fiscal de la Federación no solo genera inseguridad jurídica para los contribuyentes, sino que socava la legitimidad del sistema tributario. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado en diversas tesis que la potestad legislativa en materia tributaria es exclusiva del Congreso de la Unión y de las legislaturas estatales, según el ámbito de su competencia.

La habilitación para establecer tributos debe ser clara y precisa, y no puede delegarse al Poder Ejecutivo a través de normas

adjetivas que, en esencia, definan o modifiquen los elementos sustanciales de las contribuciones.

Cuando el CFF se utiliza para dotar de contenido a un elemento esencial del tributo que la ley sustantiva dejó indeterminado o para redefinir el hecho imponible de facto, se vulnera directamente el principio de legalidad tributaria. La doctrina ha enfatizado que una ley adjetiva no puede servir como "puente" para que la autoridad administrativa sustituya al legislador en la creación de cargas fiscales, pues ello equivaldría a un fraude a la Constitución, desvirtuando el propósito de la reserva de ley y menoscabando la garantía de proporcionalidad y equidad al no ser los tributos el resultado de un debate legislativo democrático y transparente.

Capítulo 3. La Mutación Funcional del Código Fiscal de la Federación

3.1. De Norma Instrumental a Dispositivo Normativo Material

El fenómeno central que articula este trabajo no puede entenderse examinando un solo artículo del Código Fiscal de la Federación (CFF). Es el resultado de la acumulación funcional de diversas disposiciones que, vistas aisladamente, parecen compatibles con el marco constitucional; sin embargo, al operar de manera sistémica y concatenada, alteran de forma sustancial la relación clásica entre la ley sustantiva tributaria y la administración fiscal. Este entramado normativo, que incluye una interpretación expansiva del artículo 5 del CFF, la extensión desproporcionada de las facultades de comprobación del artículo 42, la instrumentación de mecanismos presuntivos como los artículos 69B y 69B Bis, la profusa emisión de reglas administrativas al amparo del artículo 49-Bis, y la proyección sancionadora y penal de las determinaciones administrativas, configura un escenario donde el centro de gravedad normativo se desplaza progresivamente desde la esfera del Poder Legislativo hacia el ámbito de actuación del Poder Ejecutivo.

Este desplazamiento no es meramente una cuestión de eficiencia administrativa, sino una reconfiguración tácita de la potestad tributaria. La suma de estas facultades permite a la autoridad fiscal no solo verificar la correcta aplicación de la ley, sino, de facto, incidir en la configuración del hecho imponible. La concepción original del CFF como un compendio de normas adjetivas, destinadas a regular los procedimientos y la gestión de los tributos previamente establecidos por leyes materiales, se

ve comprometida. La jurisprudencia constitucional ha enfatizado reiteradamente el principio de reserva de ley en materia tributaria, garantizando que solo el legislador pueda establecer los elementos esenciales de las contribuciones, incluyendo su **objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago**. Cuando las disposiciones del CFF, en su aplicación conjunta, permiten al ejecutivo fiscal determinar la materialidad o inexistencia de un hecho imponible, se vulnera este pilar fundamental de nuestro sistema jurídico-tributario, generando incertidumbre y afectando la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En este contexto, la autoridad fiscal ya no se limita a la verificación objetiva de si un hecho generador del tributo ocurrió conforme a la descripción legal contenida en la ley sustantiva. Su actuación se extiende a la evaluación subjetiva de si el hecho en cuestión "**merece**" producir efectos fiscales, conforme a una serie de estándares de apreciación administrativa que no encuentran soporte explícito ni desarrollo suficiente en la ley. Estos estándares, tales como la "**materialidad**" de las operaciones, su "**trazabilidad**" en el flujo económico o la "**racionalidad económica**" subyacente, son aplicados con una discrecionalidad que rebasa el mandato de la ley. El problema radica en que dichos criterios, al no formar parte del supuesto normativo del impuesto definido por el legislador, se convierten en elementos adicionales y extralegales para la configuración o desestimación del hecho imponible. El resultado práctico y más pernicioso es la exclusión o creación de efectos fiscales de un hecho, no por una modificación legislativa, sino por una vía administrativa ajena al debido proceso legislativo, lo cual transgrede directamente el principio de legalidad tributaria

previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La mutación funcional del CFF se vuelve especialmente problemática porque este desplazamiento de competencias se oculta bajo la apariencia de una técnica administrativa neutral y objetiva. La autoridad no declara formalmente que está creando o modificando el derecho tributario sustantivo. Por el contrario, afirma estar llevando a cabo funciones de verificación de hechos, valoración de pruebas y aplicación de criterios de razonabilidad, todas ellas propias de la administración. Sin embargo, cuando la aplicación de estos criterios condiciona la producción de efectos fiscales de una manera que no está taxativamente prevista en la ley sustantiva que dio origen al tributo, la función real de la actuación administrativa trasciende su naturaleza verificadora para asumir una dimensión indudablemente normativa. Este fenómeno, descrito por la doctrina como una "**legiferación administrativa**" o "**normación por vía reglamentaria**", socava la supremacía del principio democrático y la separación de poderes, al otorgar al órgano ejecutivo la capacidad de interpretar y aplicar la ley de un modo que altera su sentido original y sus efectos, sin la participación del Poder Legislativo. La falta de una previsión clara en la ley sustantiva sobre cómo estos nuevos estándares operan para afectar el nacimiento o la exigibilidad de una obligación tributaria crea un vacío legal que es llenado arbitrariamente por la autoridad, erosionando la seguridad jurídica y la legitimidad del sistema fiscal.

3.2. División de Poderes y Sustitución Funcional del Legislador

El artículo 49 constitucional establece la división de poderes como principio estructural del Estado mexicano, fundamental para la configuración democrática y la protección de los derechos individuales. Este artículo, en su primer párrafo, señala:

"El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."

Esta división no se agota en la mera separación orgánica de funciones entre el Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Va más allá, implicando una estricta prohibición de sustitución funcional, es decir, la veda para que un poder asuma competencias que, por su naturaleza y diseño constitucional, han sido encomendadas a otro. Este principio estructural del Estado mexicano no se agota en la separación orgánica de funciones. Implica también una distribución material de competencias que impide que un poder ejerza funciones que constitucionalmente corresponden a otro. La prohibición no es meramente formal sino funcional: lo vedado es que un poder asuma la función material de otro, aunque lo haga bajo la apariencia de ejercer

sus propias atribuciones. En el ámbito fiscal, esto significa que el Poder Ejecutivo no puede, bajo la apariencia de aplicar e interpretar la ley, ejercer una función normativa material que, por el principio de reserva de ley en materia tributaria (**establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional**), corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo.

La prohibición de sustitución funcional es un pilar del Estado de Derecho, garantizando que los ciudadanos sean gobernados por normas emanadas del órgano representativo por excelencia, el congreso, y no por criterios administrativos discrecionales. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado que la actuación de la administración pública debe ceñirse al principio de legalidad, actuando únicamente bajo lo que la ley le permite expresamente. Cualquier desviación de este mandato, donde el Ejecutivo complete, modifique o incluso cree supuestos normativos bajo el pretexto de la "**aplicación**", contraviene directamente el equilibrio constitucional y la certeza jurídica que se espera del sistema tributario.

Cuando la autoridad fiscal, apoyándose en la laxitud interpretativa o en ciertas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), define ex post los parámetros de existencia normativa del hecho imponible, se produce una clara duplicación funcional de poderes. Esto ocurre, por ejemplo, al introducir conceptos como la "**razón de negocios**", la "**materialidad**" o la "**trazabilidad**" como condiciones sine qua non para la deducibilidad o el acreditamiento de operaciones, sin que estos criterios estén clara y exhaustivamente definidos en la ley sustantiva del impuesto o en el propio CFF como elementos del

tipo tributario. De esta forma, el Ejecutivo no solo aplica la ley sino que, simultáneamente, la completa o corrige según su propio criterio administrativo, invadiendo el campo de acción del legislador. Esta dinámica, por su naturaleza, no requiere una declaración formal de inconstitucionalidad del Código Fiscal de la Federación en abstracto, pues el problema no reside en la norma per se, sino en la aplicación concreta que permite al Ejecutivo asumir una competencia que constitucionalmente no le ha sido conferida.

La gravedad de esta sustitución funcional se acentúa exponencialmente cuando las determinaciones administrativas que resultan de esta extralimitación tienen consecuencias sancionadoras o penales para los contribuyentes.

En este escenario, la exigencia de legalidad estricta, el principio de tipicidad (*o taxatividad en materia penal*) y el de exacta aplicación de la ley se intensifican, volviéndose absolutos. Cualquier margen de creación normativa administrativa, por mínima que sea, resulta radicalmente incompatible con el orden constitucional.

La jurisprudencia interamericana, como la sostenida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el **Caso Castillo Petrucci y otros vs. Perú** (1999), es categórica al exigir que las conductas sancionables y sus correspondientes penalidades estén descritas de manera clara, precisa y unívoca en la ley, proscribiendo cualquier construcción mediante interpretación administrativa extensiva o analógica en perjuicio del particular.

En el contexto mexicano, esto se refuerza con el artículo 14 constitucional, que consagra el principio de exacta aplicación de la ley en materia penal, y el 16, que exige fundamentación y motivación para todo acto de autoridad, requisitos que se desdibujan cuando la base normativa es un criterio administrativo que suplanta la ley.

Capítulo 4. Tutela Judicial Efectiva y Previsibilidad Normativa

El artículo 17 constitucional de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en conjunción con los artículos 8 (***Garantías Judiciales***) y 25 (***Protección Judicial***) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), consagran un pilar fundamental del Estado de Derecho: el derecho a la tutela judicial efectiva. Este derecho trasciende la mera existencia formal de un aparato judicial o de recursos procesales. Su verdadera esencia radica en la capacidad real y material del justiciable para acceder a la justicia, obtener una resolución imparcial y fundada en derecho, y asegurar la ejecución de dicha resolución, todo ello en un marco de respeto a las garantías del debido proceso.

Para una mejor comprensión, es fundamental revisar las disposiciones normativas que integran el bloque de constitucionalidad en esta materia:

Artículo 17 Constitucional (***reforma DOF 15092017***):

"Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales."

Convención Americana sobre Derechos Humanos:

Artículo 8 (**Garantías Judiciales**):

"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..."

Artículo 25 (**Protección Judicial**):

"1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales..."

La tutela judicial efectiva no se satisface con la mera existencia formal de recursos, sino que exige que estos sean materialmente idóneos, accesibles y eficaces para la protección de derechos.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sido consistente en interpretar que la tutela judicial efectiva exige no solo la posibilidad de acudir a un órgano jurisdiccional competente, independiente e imparcial, sino también que dicho órgano pueda resolver el conflicto planteado en un plazo razonable, garantizando la debida defensa y la posibilidad de controvertir actos de autoridad frente a normas claras, previas y controlables. Esta concepción integral se complementa con la exigencia de que las resoluciones judiciales sean cumplidas, otorgando sentido práctico a los procesos. La simple disponibilidad de un recurso, si no es idóneo para proteger el

derecho vulnerado o si su tramitación es meramente dilatoria, no satisface el estándar de efectividad requerido.

Cuando el objeto del litigio se desplaza desde la ley sustantiva, entendida como el mandato normativo emanado del Poder Legislativo, hacia criterios administrativos móviles, la defensa del particular se vacía irremediablemente de contenido. En el ámbito fiscal, por ejemplo, el contribuyente ya no discute la correcta aplicación de un precepto legal preestablecido y de conocimiento público, sino la razonabilidad, pertinencia o incluso la existencia de un criterio interpretativo o técnico que la propia autoridad verificadora ha elaborado y aplicado, a menudo, de manera casuística o posterior a los hechos. Este fenómeno introduce un nivel de incertidumbre jurídica que subvierte los principios de legalidad y seguridad jurídica.

En tal escenario, el proceso judicial deja de ser el instrumento de control del poder que el diseño constitucional le asigna y se transmuta en un mecanismo de validación ex post de decisiones administrativas. La función primordial del juez, que es la de aplicar la ley y controlar su observancia por parte de la administración, se ve diluida cuando el parámetro de control se vuelve fluido e interno a la propia esfera administrativa. La falta de un marco normativo fijo y previsible transforma el debate jurídico en una discusión sobre la discrecionalidad administrativa, minando la capacidad del justiciable de construir una defensa sólida basada en un conocimiento anticipado de las reglas del juego.

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha desarrollado ampliamente el estándar de que un recurso solo es efectivo cuando permite un examen real de la legalidad del acto impugnado. En el emblemático **caso Tribunal Constitucional vs. Perú** (2001), la Corte estableció con claridad que el acceso a la justicia no puede reducirse a una posibilidad meramente formal. Debe garantizar, por el contrario, que el juez pueda controlar efectivamente el ejercicio del poder y subsanar cualquier arbitrariedad o ilegalidad. La eficacia de un recurso está intrínsecamente ligada a su capacidad para restablecer la situación jurídica infringida o para garantizar la reparación del daño.

Profundizando en este criterio, la Corte ha señalado que, aunque formalmente existan vías procesales, si la legalidad material se diluye en criterios móviles, ambiguos o definidos de forma unilateral por la propia autoridad administrativa, el recurso pierde su aptitud protectora. En el contexto fiscal, esto significa que si la obligación o la sanción se fundamenta en interpretaciones o lineamientos internos que no han sido debidamente publicados y que carecen de la fuerza vinculante de la ley, el control judicial se vuelve inoperante. El derecho a un recurso efectivo, en estas circunstancias, se convierte en una quimera para el particular que busca amparo frente a la arbitrariedad.

La previsibilidad normativa es, por tanto, un presupuesto indispensable y una condición sine qua non de la tutela judicial efectiva. Sin un marco normativo claro, estable y accesible, el acceso a la justicia se vuelve ilusorio, aunque formalmente existan recursos y tribunales a disposición de los ciudadanos. La

capacidad de anticipar las consecuencias jurídicas de las propias acciones, y de prever el marco legal bajo el cual la autoridad evaluará esas acciones, constituye la base de la seguridad jurídica, un pilar del Estado de Derecho que se vulnera gravemente ante la indeterminación normativa.

El contribuyente que acude a los tribunales fiscales debe poder anticipar, con un margen razonable de certeza, cuál es el parámetro legal con el que se juzgará su conducta y la de la autoridad fiscal. Cuando ese parámetro se construye y reconstruye caso por caso por la autoridad administrativa, a través de criterios o interpretaciones cambiantes o no publicados, la previsibilidad desaparece. Con ella, se desvanece la posibilidad de una defensa técnica articulada y sólida, ya que los fundamentos jurídicos sobre los que se debe edificar la argumentación se encuentran en constante mutación, dejando al justiciable en un estado de indefensión material frente al poder del Estado.

Capítulo 5. La Interpretación Administrativa y el Principio de Legalidad Estricta

Uno de los puntos más delicados y, al mismo tiempo, más normalizados del sistema fiscal mexicano es la forma en que la interpretación administrativa ha ido desplazando progresivamente a la interpretación legal estricta. Este fenómeno no se presenta como una negación abierta de la ley, sino como una complementación técnica de sus contenidos, frecuentemente justificada por la complejidad inherente a la materia tributaria. No obstante, desde una perspectiva constitucional y de la teoría del derecho, la diferencia entre interpretar y crear derecho no es meramente semántica, sino una distinción funcional que tiene profundas implicaciones para el principio de legalidad y la seguridad jurídica.

La progresiva sustitución de la interpretación legal por criterios administrativos se manifiesta a través de diversos instrumentos, tales como reglas de carácter general, circulares, o incluso criterios internos de la autoridad, que, sin ser ley en sentido formal y material, terminan por establecer obligaciones, definir supuestos de causación o modificar alcances de exenciones y beneficios fiscales. Esta práctica erosiona la reserva de ley en materia tributaria, un pilar esencial del Estado de Derecho que exige que los elementos esenciales del tributo sean fijados exclusivamente por el poder legislativo, en aras de proteger al contribuyente de la arbitrariedad del ejecutivo.

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece una regla hermenéutica crucial: las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares deben aplicarse

estrictamente, mientras que las que otorgan facultades a la autoridad pueden interpretarse extensivamente. Esta dualidad, aparentemente equilibrada en su formulación, se convierte en un punto de quiebre fundamental cuando se observa su operación real dentro del sistema. La interpretación extensiva de las facultades administrativas, combinada con la utilización de conceptos jurídicos indeterminados presentes en las leyes, permite que la autoridad amplíe el alcance práctico de sus potestades hasta el punto de incidir materialmente en los elementos esenciales del tributo, desvirtuando el espíritu garantista de la estricta aplicación.

La aplicación laxa de esta regla en favor de la autoridad fiscal ha sido objeto de crítica doctrinal, señalando que el principio de **"indubio pro fisco"** (*en caso de duda, a favor del fisco*) no puede prevalecer sobre el principio de legalidad estricta y la garantía de seguridad jurídica del contribuyente. La jurisprudencia mexicana ha intentado acotar esta facultad, enfatizando que la interpretación no puede llegar al extremo de crear nuevas contribuciones o modificar la base, tasa o tarifa establecidas por el legislador. Sin embargo, la línea divisoria entre la interpretación y la creación de derecho se vuelve difusa cuando la autoridad, bajo el pretexto de aclarar o complementar, redefine el significado de términos clave, alterando así las consecuencias fiscales de actos previamente lícitos y planificados por los particulares.

Desde el punto de vista constitucional, la legalidad tributaria no se satisface con la mera inclusión formal de un tributo en una ley. Exige que el contenido normativo que incide en la obligación

fiscal sea previsible, inequívoco y, sobre todo, atribuible de manera exclusiva al legislador, no al intérprete administrativo. Cuando la autoridad fiscal utiliza su facultad interpretativa para redefinir los efectos fiscales de un acto lícito conforme a la ley sustantiva, esta interpretación deja de ser un ejercicio cognitivo de desentrañar el sentido de la norma y se transforma en una operación materialmente normativa, que suplanta la voluntad del legislador.

Esta instrumentalización de la interpretación administrativa tiene profundas consecuencias en la seguridad jurídica. El contribuyente pierde la capacidad de prever las consecuencias fiscales de sus acciones, ya que la interpretación de la norma puede variar o actualizarse mediante disposiciones administrativas que carecen del proceso legislativo y de la publicidad y estabilidad propias de la ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversos precedentes que las facultades reglamentarias del ejecutivo no pueden ir más allá de lo previsto en la ley, ni establecer supuestos que no estén expresamente contemplados. Sin embargo, en la práctica fiscal, la emisión constante de reglas y criterios que modifican la sustancia de la ley es un desafío persistente a la primacía de la ley y a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

5.1. La Normalización de la Excepción como Regla General

Este desplazamiento de la interpretación legal estricta hacia una interpretación administrativa de facto se manifiesta de manera

sutil pero profundamente problemática, precisamente porque se produce sin una ruptura visible o una declaración explícita dentro del sistema jurídico. El fenómeno no radica en una reforma legal que abiertamente modifique la esencia del hecho imponible, sino en la aplicación y valoración de criterios exógenos que, sin estar previstos en la ley como elementos esenciales del tributo, se erigen como condición sine qua non para el reconocimiento de sus efectos fiscales. Tal es el caso paradigmático de la "**materialidad**" de las operaciones y la "**razón de negocios**", conceptos cuya ausencia, definida y evaluada discrecionalmente por la propia autoridad fiscal, conduce invariablemente a la negación de deducciones, acreditamientos o exenciones, transformando la interpretación administrativa en una fuente indirecta y no democrática de obligaciones y cargas fiscales. Esta práctica colisiona frontalmente con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que las contribuciones sean "establecidas en ley".

La "**materialidad**" y la "**razón de negocios**" son conceptos que, aunque inicialmente concebidos como herramientas para combatir la elusión y la evasión fiscal en casos específicos y extremos (*por ejemplo, en el contexto del artículo 69B del Código Fiscal de la Federación o la cláusula general antiabuso del artículo 5-A del mismo ordenamiento*), han sido elevados por la práctica administrativa a requisitos transversales para la validez de prácticamente cualquier operación que genere un efecto fiscal. Esto implica que el contribuyente no solo debe cumplir con los requisitos formales y sustantivos expresamente previstos en las leyes fiscales, sino

que además debe demostrar la existencia real y tangible de la operación (**materalidad**) y que esta fue realizada con un propósito empresarial genuino más allá del mero beneficio fiscal (**razón de negocios**). La doctrina constitucionalista ha advertido que esta extensión indiscriminada de facultades interpretativas dota a la autoridad de un poder configurador del hecho imponible que desborda el marco de la legalidad tributaria, delegando tácitamente en el ejecutivo una función reservada al legislador, lo cual genera una inseguridad jurídica intolerable.

La aplicación sistémica de estas facultades, que emergen de disposiciones del Código Fiscal de la Federación, ha generado un fenómeno de **"normalización de lo excepcional"**. Mecanismos que en su origen fueron concebidos para situaciones extraordinarias de abuso o fraude, como las presunciones reforzadas de inexistencia de operaciones (**artículo 69-B del CFF y sus correlativos**), las calificaciones intensas de la veracidad de las transacciones, y las exigencias probatorias complejas y atípicas (**que van más allá de la simple presentación de comprobantes fiscales y contratos, demandando evidencia como la infraestructura empresarial, la capacidad operativa, los antecedentes de mercado, la lógica económica de la transacción, etc.**), se han convertido en la regla general de actuación por parte de la autoridad. Lo que antes era una herramienta para casos de excepción, en el marco de una fiscalización rigurosa y justificada, se ha institucionalizado como el método ordinario de control fiscal, desplazando la carga de la prueba de manera desproporcionada hacia el contribuyente y generando un entorno de presunción de ilicitud.

Este proceso tiene un efecto acumulativo y deletéreo sobre el sistema. Cada nueva exigencia o presunción, considerada aisladamente, podría ser argumentada como una medida **"razonable"** o **"necesaria"** para combatir prácticas fiscales indebidas. Sin embargo, su acumulación progresiva y su aplicación generalizada producen un entorno normativo de alta complejidad y opacidad. En este escenario, la ley sustantiva fiscal, que debería ser el faro de la certeza jurídica, pierde centralidad. En su lugar, la administración tributaria, mediante sus criterios interpretativos, sus guías, sus actos de fiscalización y la jurisprudencia que promueve, adquiere un poder configurador del sistema que era impensable hace unas décadas. Esta dinámica fragmenta la legalidad tributaria, reconstruyéndola en la práctica administrativa de manera que el legislador es efectivamente desplazado de su función constitucional de establecer las contribuciones, menoscabando principios como la seguridad jurídica, la tipicidad y la reserva de ley en materia tributaria, reconocidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Capítulo 6. Facultades de Comprobación y su Transformación en Facultades de Calificación Normativa

Los artículos 42 y correlativos del Código Fiscal de la Federación (CFF) regulan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Específicamente, el Artículo 42 CFF faculta a las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante diversos procedimientos, como visitas domiciliarias, revisión de gabinete, revisión electrónica, y compulsas con terceros. Históricamente, la función constitucional de estas facultades ha sido clara y circunscrita: verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a la ley, con base en el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es crucial entender que su propósito es NO crear nuevos elementos del hecho imponible ni calificar jurídicamente operaciones más allá de lo que la ley sustantiva prevé. Además, los artículos 42A, 42B y correlativos regulan los procedimientos específicos de comprobación, estableciendo plazos, formalidades y garantías del contribuyente. Sin embargo, un análisis funcional detallado revela que dichas facultades han experimentado una evolución trascendental, transformándose de meros instrumentos de verificación fáctica a complejos mecanismos de calificación normativa de los hechos, en los que la autoridad no solo constata la existencia de un acto jurídico o hecho económico, sino que evalúa si este "merece" reconocimiento jurídico-fiscal a la luz de criterios no siempre explícitos o legalmente definidos.

Esta profunda transformación se manifiesta de manera patente cuando la labor de comprobación trasciende el plano de la existencia fáctica del acto jurídico o del hecho económico. En la práctica administrativa actual (2025-2026), estas facultades de comprobación se han transformado en facultades de calificación normativa. La autoridad fiscal ya no se limita a determinar si una operación se llevó a cabo o si un documento ampara una transacción. En su lugar, se aventura en la evaluación de la **"sustancia económica"** de la operación, su **"racionalidad de negocio"** o su **"coherencia"** con supuestos fines fiscales implícitos que no se encuentran expresamente detallados en el marco normativo, determinando la **"sustancia económica"** de operaciones sin base legal expresa. Aplica conceptos indeterminados como **"razón de negocios"** no previstos en ley, y descalifica operaciones formalmente válidas por criterios administrativos cambiantes. Estos criterios valorativos, como la materialidad de las operaciones o la razón de negocios, rara vez forman parte del supuesto normativo de la ley del impuesto, sino que emergen de una construcción interpretativa y administrativa posterior, lo que genera una inseguridad jurídica considerable para los contribuyentes. La doctrina y la jurisprudencia han debatido ampliamente sobre los límites de esta interpretación, particularmente cuando colisiona con el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Desde una perspectiva garantista, esta dinámica implica una inversión sustancial del modelo clásico de imputación y control de la legalidad tributaria. Tradicionalmente, la autoridad fiscal es quien debe probar la actualización del hecho imponible conforme a la ley y la configuración de la hipótesis normativa que da lugar

a una sanción o a una diferencia a cargo. No obstante, en el contexto actual, se exige al contribuyente demostrar que su conducta "**supera**" un estándar administrativo no legislado, es decir, que sus actos tienen una "**materialidad**" o una "**razón de negocios**" que la autoridad considera válida, invirtiendo la carga de la prueba y exigiendo al contribuyente demostrar la "**materialidad**" más allá de lo que la ley requiere. La carga probatoria, concebida como un instrumento procesal para la clarificación de los hechos en litigio, se desnaturaliza y se convierte en un mecanismo de control sustantivo del comportamiento económico de los particulares, operando al margen de un respaldo normativo expreso y detallado. Esta situación contraviene principios fundamentales como la presunción de inocencia y el debido proceso, establecidos en los artículos 14 y 16 constitucionales.

La extensión de estas facultades hacia la calificación normativa ha encontrado eco en diversas reformas legales, como las relativas a la "**razón de negocios**" en el artículo 5 A del CFF, y en la emisión de criterios por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que, si bien buscan combatir prácticas elusivas, en la práctica otorgan una discrecionalidad excesiva a la autoridad. La interpretación de la "**materialidad**" de las operaciones, por ejemplo, ha llevado a que la autoridad desconozca efectos fiscales a transacciones legítimas si, a su juicio, no se demuestra un "**sustrato**" económico o material suficiente, incluso cuando la forma jurídica empleada es impecable. Esto traslada al contribuyente la responsabilidad de "**justificar**" la existencia y finalidad de sus actos más allá de la

mera acreditación documental, invadiendo esferas propias de la autonomía de la voluntad y la libertad empresarial.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha intentado en varias ocasiones delinear los alcances de estas facultades, enfatizando la necesidad de que cualquier limitación o exigencia adicional al contribuyente esté sustentada en la ley. Sin embargo, la complejidad de la ingeniería fiscal y la constante evolución de las prácticas de elusión han presionado por una mayor injerencia administrativa. Este delicado equilibrio entre la eficacia recaudatoria y la protección de los derechos del contribuyente es el eje central del debate contemporáneo en el derecho fiscal, donde la línea divisoria entre la verificación de la legalidad y la reconfiguración administrativa de los hechos jurídicos se torna cada vez más difusa y susceptible de arbitrariedad.

6.1. Presunciones, Estándares Abiertos y Erosión de la Certeza Jurídica

Los mecanismos presuntivos previstos en el Código Fiscal de la Federación, particularmente en los artículos 69B y 69B Bis, ilustran con claridad la tensión inherente entre la eficacia administrativa en la recaudación tributaria y los principios fundamentales de legalidad constitucional.

En abstracto, las presunciones, entendidas como inferencias que la ley establece a partir de hechos conocidos para probar hechos desconocidos, son herramientas legítimas y necesarias para combatir conductas evasivas y la simulación en el ámbito fiscal. Sin embargo, su constitucionalidad y validez en un Estado

de Derecho dependen estrictamente de que sean razonables, proporcionadas a los fines que persiguen y, sobre todo, claramente delimitadas en su aplicación y alcances.

Específicamente, los ARTÍCULOS 69B Y 69B BIS DEL CFF (REFORMADOS 2025) establecen lo siguiente:

Artículo 69-B CFF establece presunciones de operaciones inexistentes cuando:

- Los comprobantes fiscales no correspondan a operaciones reales
- Se detecten inconsistencias en la contabilidad
- No se localice al contribuyente en su domicilio fiscal
- No se proporcione información o documentación requerida

Artículo 69-B Bis CFF (adicionado en reformas recientes) amplía las facultades para presumir operaciones simuladas basándose en:

- Análisis de capacidad material, personal y técnica
- Evaluación de "**sustancia económica**" (***concepto no definido en ley***)
- Criterios de "**razón de negocios**" (***estándar abierto sin parámetros legales***)

La funcionalidad originaria de estas presunciones, especialmente la contenida en el artículo 69 B que permite la presunción de inexistencia de operaciones con base en la falta

de infraestructura, activos, personal o capacidad material del contribuyente, así como el 69B Bis relativo a la transmisión de pérdidas fiscales, debería ser la de invertir la carga de la prueba en casos excepcionales de indicios serios de irregularidad. El contribuyente, frente a tales indicios, debería tener la oportunidad de desvirtuarlos presentando pruebas que demuestren la materialidad y razón de negocios de sus operaciones. Esta interpretación se alinea con la doctrina jurídica que concibe las presunciones como medios probatorios, no como reglas sustantivas de calificación de la validez de los actos jurídicos.

El problema surge cuando la presunción, que constitucionalmente debe operar como un instrumento excepcional y subsidiario de verificación, se desnaturaliza y se convierte en una regla general de calificación de operaciones. En ese escenario, la autoridad fiscal no parte de hechos probados con base en una auditoría exhaustiva, sino de una sospecha estructural o sistémica de irregularidad que el contribuyente debe desvirtuar bajo estándares probatorios inciertos y subjetivos, definidos unilateralmente por la propia autoridad. Esta situación genera una indebida inversión de la carga probatoria, transformando la presunción de ser un mero indicio a ser un postulado inamovible de la falta de sustancia económica.

PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL

Estos mecanismos presuntivos invierten la carga de la prueba y utilizan estándares abiertos que:

- Carecen de definición legal precisa
- Son aplicados discrecionalmente por la autoridad
- Varían según criterios administrativos internos
- Obligan al contribuyente a probar hechos negativos (inexistencia de simulación)
- Erosionan la certeza jurídica al crear un régimen de "presunción de ilicitud" en materia fiscal
- La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido que las presunciones legales deben ser razonables, proporcionales y admitir prueba en contrario con estándares claros y predeterminados.

La consecuencia jurídica más grave de esta desnaturalización es que la presunción se transforma en un criterio sustantivo de existencia o inexistencia normativa del hecho imponible. Es decir, no se trata solo de determinar si una operación ocurrió, sino si, desde la perspectiva de la autoridad, "merece" reconocimiento jurídico-fiscal con base en parámetros que, con frecuencia, no están explícitamente regulados en la ley del impuesto, sino que emanan de interpretaciones administrativas o criterios no vinculantes. Esto transgrede el principio de reserva de ley en materia tributaria, el cual exige que los elementos esenciales de la contribución estén establecidos de manera clara y precisa por el legislador.

Desde la óptica del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra los principios de legalidad y seguridad jurídica, esta práctica compromete severamente la previsibilidad y la certeza jurídica.

El particular no puede prever con claridad y antelación qué conducta será considerada válida, qué tipo de operaciones se considerarán con "razón de negocios" o "materialidad" suficiente, ni qué nivel de prueba será exigido para desvirtuar una presunción administrativa.

Esta indeterminación normativa genera un estado de indefensión, pues la ausencia de reglas claras impide al contribuyente planificar sus actividades económicas y cumplir sus obligaciones fiscales con la confianza de que sus actos legítimos serán respetados por la autoridad.

Adicionalmente, desde la perspectiva del artículo 16 constitucional, que exige que todo acto de autoridad esté debidamente fundado y motivado, la aplicación de presunciones con estándares abiertos vacía de contenido esta garantía fundamental. La autoridad, al basar su determinación en la mera afirmación de la insuficiencia probatoria del contribuyente conforme a criterios que ella misma ha construido y definido, no cumple con la obligación de expresar las razones jurídicas y fácticas concretas que justifiquen su actuar. La motivación se vuelve genérica o tautológica, limitándose a repetir la existencia de la presunción legal sin profundizar en la acreditación de los supuestos de hecho que la detonan, ni en la exhaustiva valoración de las pruebas presentadas por el contribuyente bajo parámetros objetivos y conocidos.

Capítulo 7. La Emisión de Reglas Administrativas y el Artículo 49-Bis del Código Fiscal de la Federación

El artículo 49-Bis del Código Fiscal de la Federación, al habilitar la emisión de reglas administrativas con fines organizativos y operativos, introduce un elemento adicional de complejidad en el sistema fiscal mexicano. Originariamente, la facultad reglamentaria otorgada al Ejecutivo, y por extensión a la administración tributaria, se concibe como un instrumento para detallar y hacer ejecutables las leyes expedidas por el Congreso, sin que pueda ir más allá de lo previsto en la ley ni establecer cargas u obligaciones no contempladas por esta. En teoría, estas reglas deberían limitarse a precisar procedimientos internos, facilitar la gestión y administración, y, en suma, no deberían incidir en la esfera jurídica de los particulares más allá de la mera instrumentación de la norma legal.

Sin embargo, la realidad de la aplicación de las reglas emanadas del artículo 49-Bis del CFF dista de esta concepción puramente adjetiva. En la práctica, se observa una tendencia por parte de la autoridad fiscal a utilizarlas como instrumentos para fijar estándares de actuación, imponer requisitos de forma y fondo, y establecer criterios de interpretación que terminan afectando directamente la determinación del crédito fiscal y la validez de las operaciones de los contribuyentes. Esta extralimitación desnaturaliza el propósito original de la facultad reglamentaria y genera un marco de incertidumbre jurídica.

El punto álgido de esta problemática surge cuando una regla administrativa, emitida bajo el amparo de facultades meramente

operativas, define qué se entiende por "**documentación suficiente**", "**evidencia válida**" o "**trazabilidad adecuada**" para efectos fiscales. Estos conceptos, que son cruciales para la deducción, el acreditamiento o la exención de impuestos, no son desarrollados por el legislador en la ley sustantiva, sino que son delineados por la autoridad ejecutiva. Al establecer dichos criterios y utilizarlos para negar efectos fiscales a transacciones legítimas, la regla deja de ser una mera disposición organizativa o de procedimiento y adquiere un contenido normativo material, con un impacto directo y sustantivo en la obligación tributaria de los particulares.

ARTÍCULO 33 FRACCIÓN I INCISO G) DEL CFF

Las autoridades fiscales están facultadas para "***Expedir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, para la aplicación de las leyes fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.***"

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL 2026

Publicada en DOF 30 de diciembre de 2024, contiene más de 11.000 reglas administrativas que:

- Establecen requisitos no previstos en ley
- Crean obligaciones formales adicionales
- Definen conceptos que la ley no define
- Establecen procedimientos no contemplados en el CFF

PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL

El artículo 89 fracción I constitucional faculta al Ejecutivo para **"Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."**

La facultad reglamentaria NO incluye:

- Crear elementos esenciales del tributo
- Establecer requisitos que condicionen derechos sustantivos
- Definir conceptos indeterminados que la ley debió precisar
- Suplir omisiones legislativas

JURISPRUDENCIA SCJN

Tesis: "FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES." La potestad reglamentaria no puede ir más allá de lo que la ley reglamenta, ni puede subsanar sus omisiones.

Esta situación configura un escenario donde el Ejecutivo, a través de la administración tributaria, establece condiciones de validez fiscal no previstas por el legislador en la ley formal. Se transgrede así el principio de reserva de ley en materia tributaria, que exige que los elementos esenciales del tributo (*sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago*), así como las condiciones para su nacimiento, modificación o extinción, sean establecidos directamente por una ley formal expedida por el Congreso. La jurisprudencia mexicana ha sido clara al señalar que las disposiciones reglamentarias no pueden crear supuestos de hecho ni consecuencias jurídicas que no estén contempladas en la ley, ni tampoco pueden ir más allá de lo que la propia ley les faculta.

Desde la perspectiva de la división de poderes, esta práctica plantea un problema directo y fundamental. No se trata de una invasión formal en el sentido de que el Ejecutivo expida leyes en materias reservadas al Legislativo, sino de una sutil pero efectiva "duplicación funcional" o, incluso, una "legislación delegada" de facto. El Ejecutivo no legisla en sentido estricto, pero sí fija los parámetros que determinan si la ley sustantiva, aquella expedida por el Congreso, produce o no sus efectos para los contribuyentes. Al definir qué documentos son "válidos" o qué "evidencia" es "suficiente" para que una operación sea fiscalmente reconocida, la administración tributaria, en la práctica, modula el alcance de la ley, creando un subsistema normativo que condiciona la aplicación de las disposiciones legales.

Esta instrumentalización de la facultad reglamentaria resulta incompatible con el diseño del Estado constitucional de derecho que México adopta, especialmente a la luz del artículo 49 constitucional, que prohíbe la reunión de dos o más poderes en una sola persona o corporación. Si bien el Ejecutivo tiene la facultad de reglamentar las leyes (*artículo 89, fracción I, constitucional*), esta no puede extenderse hasta el punto de desbordar el contenido de la norma primaria y establecer cargas o requisitos sustantivos que impacten la determinación del crédito fiscal sin un respaldo legal expreso. La seguridad jurídica y el principio de legalidad exigen que las obligaciones y cargas de los contribuyentes se encuentren establecidas en leyes formales, y no queden a la discrecionalidad o interpretación materialmente legislativa de la autoridad administrativa.

7.1. La Brecha entre Ley Vigente y Ley Aplicada: Un Desafío a la Seguridad Jurídica

Una manera útil y profundamente reveladora de describir este complejo problema en el ámbito del derecho administrativo tributario es mediante la distinción entre la ley vigente y la ley aplicada. Estos dos conceptos, aunque idealmente coincidentes en un Estado de Derecho, en la práctica administrativa fiscal mexicana muestran una divergencia que erosiona pilares fundamentales del sistema jurídico.

La ley vigente es aquella que emana del Poder Legislativo, legítimamente investido de la potestad para crear normas, y que ha sido publicada conforme a los procedimientos y requisitos constitucionales y legales. Representa la voluntad soberana plasmada en preceptos generales, abstractos e impersonales, cuyo contenido es el resultado de un proceso deliberativo democrático y se encuentra sometido a la jerarquía normativa constitucional. Constituye el marco normativo primario al cual los particulares deben someter su conducta y del cual derivan sus derechos y obligaciones. En materia fiscal, esto se materializa en el principio de reserva de ley (**Artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**), que exige que los elementos esenciales del tributo sean establecidos exclusivamente por el Congreso.

Por otro lado, la ley aplicada es el cuerpo normativo que, en la práctica cotidiana, rige la conducta de los particulares. Esta no se limita a la mera ejecución literal de la ley vigente, sino que incluye las interpretaciones, los criterios, las reglas operativas, y

las directrices que la administración pública, a través de sus órganos ejecutores, utiliza para implementar y hacer valer la ley. En el contexto tributario, la ley aplicada se configura a través de resoluciones misceláneas fiscales, manuales de auditoría, oficios, criterios internos e incluso las prácticas recurrentes de la autoridad, que, aunque formalmente secundarias, tienen un impacto directo y determinante en la esfera jurídica de los contribuyentes.

En un Estado constitucional robusto y funcional, la ley vigente y la ley aplicada deberían coincidir de manera sustancial. Es inherente a la administración la facultad de interpretar y aplicar la ley, y ciertas diferencias interpretativas o precisiones operativas son inevitables y hasta deseables.

Sin embargo, estas no deben alterar la estructura del deber jurídico ni modificar el contenido esencial de las obligaciones y derechos establecidos por el legislador. Las discrepancias deben ser marginales y siempre en el marco de una interpretación que no desborde ni contradiga el espíritu y la letra de la norma primaria.

El problema que se analiza, y que se profundiza con la instrumentalización de reglas administrativas como el Artículo 49-Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF), radica precisamente en que la brecha entre la ley vigente y la ley aplicada se amplía de manera desproporcionada. La ley vigente, como acto del legislador, define el hecho imponible, los sujetos, la base, la tasa y las exenciones tributarias de una manera explícita y precisa. Empero, la ley aplicada, construida a partir

de criterios administrativos que supuestamente buscan "**organizar y operar**" pero que en realidad imponen condiciones de validez fiscal, redefine de facto dichos elementos. Por ejemplo, al exigir requisitos documentales no previstos legalmente para la deducción de un gasto, la administración no solo interpreta la ley, sino que adiciona un nuevo elemento condicionante al derecho a deducir, modificando unilateralmente el alcance del hecho imponible.

Esta divergencia sistemática tiene consecuencias directas y nefastas para la seguridad jurídica, un principio fundamental garantizado por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. La seguridad jurídica implica la certeza del derecho, la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de los actos, y la ausencia de arbitrariedad por parte de la autoridad.

Cuando el contribuyente orienta su conducta conforme a la ley vigente la que se publicó y conoce, pero es juzgado y sancionado conforme a una ley aplicada que contiene requisitos, interpretaciones o limitaciones adicionales no contempladas en la norma primaria, el principio de legalidad pierde así su función orientadora y se transforma en una mera ficción formal. La voluntad del legislador es suplantada por la voluntad administrativa, lo que genera incertidumbre, litigiosidad y, en última instancia, desconfianza en el sistema.

Como señala el destacado jurista Pérez Ramos (2025) en su obra "**La Metamorfosis del Derecho Tributario**", el derecho solo cumple su función protectora y garantista cuando la norma

aplicada guarda una coherencia intrínseca y explícita con la norma vigente. Cuando esta coherencia se rompe, y la administración asume funciones cuasi-legislativas bajo el pretexto de la reglamentación o la operatividad, el sistema experimenta una mutación ilegítima.

Esta mutación altera el equilibrio de poderes, desvirtúa el principio democrático de creación de la ley y vulnera el derecho fundamental del gobernado a una justicia predecible y fundada en normas claras y previamente establecidas.

La corrección de esta brecha es imperativa para restaurar la integridad del orden jurídico y la confianza ciudadana en sus instituciones.

Capítulo 8. Tutela Judicial Efectiva frente a Criterios Administrativos Móviles

La consecuencia más profunda de este modelo no es únicamente la ampliación del poder administrativo, sino la afectación estructural de la tutela judicial efectiva. El contribuyente que acude a los tribunales ya no se enfrenta a una controversia sobre la correcta interpretación de la ley, sino a la validación de un criterio administrativo específico, construido caso por caso. Esta dinámica subvierte el principio de legalidad tributaria y el derecho fundamental a una justicia pronta y expedita, consagrado en diversas constituciones modernas, como el Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza el acceso a la jurisdicción sin dilaciones y con la posibilidad de obtener una decisión sobre el fondo del asunto.

La movilidad y opacidad de estos criterios administrativos transforman la esencia del litigio. Mientras que un litigio tradicional busca esclarecer la aplicación de una norma abstracta y general, aquí se busca la confrontación con una directriz casuística y, en ocasiones, retroactiva en su aplicación práctica. Esto genera una profunda inseguridad jurídica, ya que el marco normativo al que el particular debe ajustar su conducta permanece inestable, dependiendo de las interpretaciones cambiantes de la autoridad administrativa. La jurisprudencia interamericana, en casos como "**Claude Reyes y otros vs. Chile**", ha enfatizado la importancia de la previsibilidad de la ley, un pilar que se ve seriamente comprometido cuando la "ley aplicada" por la administración es un blanco en constante movimiento.

Los tribunales fiscales y administrativos, incluido el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en México o los contencioso-administrativos en otras latitudes, han oscilado entre aceptar estos criterios como parte del margen técnico de la autoridad y exigir una motivación reforzada. Esta oscilación refleja una tensión intrínseca entre el respeto a la discrecionalidad técnica de la administración y la necesidad de salvaguardar el principio de legalidad estricta en materia tributaria, un área donde la discrecionalidad debe ser particularmente acotada. La doctrina jurídica ha señalado que, si bien la administración posee facultades para interpretar y aplicar la ley, estas facultades no pueden rebasar el límite impuesto por el propio legislador, ni crear nuevas obligaciones o suprimir derechos no contemplados en la ley formal. Cuando la autoridad judicial se limita a evaluar la "**razonabilidad administrativa**" de un criterio mutable, en lugar de contrastarlo con un texto legal firme, se diluye su función primordial de garante de la legalidad y de la Constitución.

Este desplazamiento del objeto del litigio de la norma legal a un estándar administrativo conlleva a una reconfiguración del rol judicial. El juez deja de ser un intérprete de la ley, cuya misión es desentrañar el significado auténtico del precepto legislado, para convertirse en un evaluador de la razonabilidad y proporcionalidad de decisiones administrativas, un rol más propio del control de la discrecionalidad que de la legalidad stricto sensu. Esta transformación erosiona la separación de poderes, al conferir a la administración una cuasi-potestad legislativa en la práctica, y al reducir el poder judicial a una mera

instancia revisora de actos administrativos, en lugar de un verdadero contrapeso que imponga la supremacía de la ley.

Desde la perspectiva interamericana, esta situación compromete gravemente el derecho a un recurso efectivo, tal como lo establece el Artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido consistentemente que un recurso no es efectivo si no permite un examen real y exhaustivo de la legalidad del acto impugnado, brindando al individuo la posibilidad de obtener la reparación o el restablecimiento de su derecho vulnerado. Casos como "**Velásquez Rodríguez vs. Honduras**" han sentado las bases para entender que la efectividad no es solo la existencia formal del recurso, sino su idoneidad para producir resultados materiales que protejan los derechos. Cuando la legalidad se diluye en criterios móviles y cambiantes de la administración, el recurso pierde su efectividad sustancial, aunque formalmente exista en el ordenamiento jurídico. La imposibilidad de confrontar una decisión administrativa con un patrón normativo estable y predecible convierte el acceso a la justicia en una carrera contra un objetivo en constante desplazamiento, frustrando la expectativa de una resolución justa y conforme a derecho.

Capítulo 9. La Determinación del Crédito Fiscal y la Expansión del Poder Sancionador

El punto en el que la disfunción normativa del Código Fiscal de la Federación adquiere su mayor gravedad es la fase de determinación del crédito fiscal. En esta etapa, la aplicación acumulada de las facultades de interpretación, comprobación y calificación se traduce en un acto concreto que fija obligaciones exigibles, impone cargas económicas y abre la puerta a consecuencias sancionadoras. Desde una perspectiva constitucional, este momento exige el máximo estándar de legalidad, certeza y control, elementos fundamentales que aseguran la protección del contribuyente frente a la arbitrariedad administrativa y garantizan el debido proceso.

Esta concatenación de facultades administrativas, ejercidas de manera discrecional y con base en criterios móviles, desvirtúa el espíritu de un sistema tributario que debería basarse en la claridad y predictibilidad. La interpretación de normas, la comprobación de hechos y la calificación jurídica de operaciones, cuando se sustentan en conceptos indeterminados, permiten a la autoridad fiscal configurar la realidad jurídica del contribuyente de forma unilateral. El resultado es un acto de determinación que, si bien formalmente se presenta como la aplicación de la ley, materialmente responde a una construcción argumentativa de la administración, susceptible de variar sin un anclaje normativo preciso, lo que compromete la seguridad jurídica consagrada en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los artículos 75 y siguientes del Código Fiscal de la Federación regulan la determinación de contribuciones omitidas y la imposición de sanciones. En su diseño formal, estos preceptos presuponen que la autoridad ha acreditado previamente la actualización del supuesto normativo previsto en la ley sustantiva, operando bajo un esquema de subsunción legal donde los hechos encajan en normas preexistentes. Sin embargo, cuando la determinación se apoya en la negación administrativa de efectos fiscales por criterios abiertos como la materialidad, la razonabilidad de los negocios o la trazabilidad de las operaciones, el acto determinante deja de ser la aplicación de la ley y se convierte en la cristalización de una decisión normativa administrativa, con un alto componente valorativo y subjetivo.

Este viraje de la aplicación legal a la decisión administrativa es de profunda implicación jurídica. La invocación de criterios como "**materialidad**" o "**razonabilidad**" sin una definición taxativa en la ley o sin una delimitación jurisprudencial clara, permite a la autoridad erigirse en un intérprete último y casi omnímodo de la esencia económica de los actos jurídicos, superando la esfera de la mera aplicación normativa. Se contraviene así el principio de reserva de ley y el de tipicidad, esenciales en materia tributaria y sancionadora, ya que la conducta ilícita y su consecuencia jurídica dejan de estar definidos de manera precisa y unívoca por el legislador, delegándose de facto esta potestad al ejecutor. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado en diversas tesis jurisprudenciales la necesidad de que las normas tributarias sean claras y precisas para no dejar

al arbitrio de la autoridad su aplicación, un estándar que estos criterios abiertos difícilmente cumplen.

Este desplazamiento es relevante porque la determinación del crédito fiscal no es un acto neutro; por el contrario, constituye el punto de conexión ineludible entre el derecho administrativo tributario y el derecho sancionador. A partir de ese acto, el contribuyente no solo enfrenta una obligación económica, sino un régimen de consecuencias que incluye multas punitivas, recargos por mora, actualizaciones monetarias por inflación y, eventualmente, la activación de responsabilidades penales. La exigencia de legalidad estricta se intensifica en proporción directa a la gravedad de las consecuencias que emanan de esta determinación, demandando garantías reforzadas del debido proceso y una estricta observancia de los principios de tipicidad y legalidad.

La transgresión de estos principios se agrava cuando el crédito fiscal, fundamentado en una construcción administrativa de dudosa legalidad, se convierte en el cimiento de una imputación penal por defraudación fiscal. En el derecho penal, los principios de taxatividad y de exacta aplicación de la ley son aún más rigurosos, exigiendo que la conducta delictiva esté definida de manera inequívoca en la ley antes de su comisión. Si la base del delito es un crédito fiscal derivado de una interpretación administrativa subjetiva de la materialidad o razonabilidad, se vulnera la garantía de presunción de inocencia y el derecho a una defensa adecuada, al obligar al contribuyente a defenderse de un "ilícito" cuya definición se construye ex post facto o a través de criterios difusos y cambiantes. Esta dinámica socava

la confianza en el sistema jurídico y el cumplimiento voluntario de las obligaciones, transformando al contribuyente en un sujeto de constante incertidumbre ante el poder punitivo del Estado.

9.1. Proyección Penal de la Determinación Administrativa y Crisis de la Taxatividad

El tránsito del ámbito administrativo al penal fiscal profundiza la problemática de la determinación del crédito fiscal. Los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación tipifican delitos fiscales, tales como la defraudación fiscal y sus equiparables, cuya configuración depende, en buena medida, de la existencia de contribuciones omitidas o de conductas calificadas previamente por la autoridad administrativa. Este vínculo directo con la esfera administrativa es lo que genera una tensión crítica con el principio de legalidad penal. Cuando la base de esa calificación administrativa es una reconstrucción normativa ex post del hecho imponible, fundamentada en criterios abiertos y subjetivos como la materialidad, la razonabilidad económica o la trazabilidad de operaciones, la tipicidad penal se ve irremediabilmente contaminada. Esto significa que la aplicación del tipo penal no deriva únicamente de la ley, sino de una valoración administrativa que puede carecer de la precisión y objetividad exigidas en el ámbito criminal.

ARTÍCULOS 108 Y 109 DEL CFF (Reformas Noviembre 2025):

Artículo 108 CFF - Defraudación Fiscal: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio

indebido con perjuicio del fisco federal." PENAS: De 2 a 9 años de prisión cuando el monto de lo defraudado exceda de ciertos umbrales establecidos en UMAS.

Artículo 109 CFF - Equiparables a Defraudación Fiscal:

Reformas 2025 adicionaron las fracciones VI, VII y VIII que sancionan:

- Comercializar dispositivos de seguridad de CFDI
- Dar efectos fiscales a comprobantes que no amparen operaciones reales
- Utilizar comprobantes digitales de operaciones inexistentes

Esta contaminación se manifiesta en que la existencia del ilícito penal no se ancla exclusivamente en una descripción legislativa clara y unívoca, sino en la interpretación administrativa de conceptos indeterminados. Por ejemplo, si una operación es calificada como "**inexistente**" o "**simulada**" por la autoridad fiscal bajo criterios de "**materialidad**" insuficientemente definidos en la ley, esta calificación administrativa es el pilar sobre el cual se edifica la acusación penal por defraudación fiscal. La subsunción de una conducta en el tipo penal de defraudación fiscal (**artículo 108 del CFF**) requiere la omisión total o parcial del pago de contribuciones o el beneficio indebido con cargo al fisco, derivado del engaño o aprovechamiento de errores. Sin embargo, cuando el "**engaño**" o la "**falta de legitimidad**" se presume a partir de una valoración administrativa de la sustancia económica, y no de un acto doloso claramente definido por el contribuyente, se desdibuja la línea entre la irregularidad administrativa y el dolo penal.

El principio de legalidad penal, consagrado en el artículo 14 constitucional bajo la fórmula de la "**exacta aplicación de la ley en materia penal**", exige que las conductas delictivas estén descritas de manera clara, precisa e inequívoca en la ley (**principio de lex certa o taxatividad**). Esta exigencia no se satisface si la existencia del delito y, por ende, la posibilidad de imponer una pena depende de una valoración administrativa sobre la sustancia o razonabilidad de un acto económico, que por su naturaleza es discrecional y posterior a la conducta del contribuyente. En tal caso, la tipicidad se vuelve indirecta y móvil, lo cual resulta radicalmente incompatible con la taxatividad penal, pilar fundamental de la seguridad jurídica y la libertad individual. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado en diversas tesis jurisprudenciales la importancia de la taxatividad, señalando que la norma penal debe ser "**suficientemente clara en cuanto al tipo de conductas que sanciona y al ámbito de sus destinatarios**", lo cual no se cumple si la definición del delito queda en manos de interpretaciones administrativas.

CRISIS DE TAXATIVIDAD PENAL:

El problema constitucional radica en que la configuración del delito depende de una determinación administrativa previa sobre:

- Qué constituye una "**operación real**" (**no definido en ley penal**)
- Cuándo existe "**sustancia económica**" (**concepto administrativo**)

- Qué es "**razón de negocios**" (*estándar abierto*)

Esto viola el principio de taxatividad penal (*nullum crimen sine lege certa*) consagrado en el artículo 14 constitucional y el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que exigen que los tipos penales sean claros, precisos y predeterminados, sin remitir a conceptos indeterminados o a calificaciones administrativas discrecionales.

La vaguedad en la tipificación penal indirecta, donde la ilicitud depende de una subsunción administrativa previa, vulnera no solo el principio de taxatividad, sino también la prohibición de la analogía en perjuicio del reo (*in malam partem*). Si la autoridad administrativa puede "**construir**" el hecho imponible mediante interpretaciones extensivas de conceptos abiertos, y luego esta construcción se convierte en la base de un ilícito penal, se está expandiendo de facto el ámbito de aplicación de la ley penal más allá de lo que el legislador previó expresamente. Esta situación genera una incertidumbre insoportable para el contribuyente, quien no puede prever con certeza cuáles conductas, bajo qué criterios administrativos, podrían ser consideradas delictivas. La doctrina penal ha enfatizado que la taxatividad no es un mero formalismo, sino una garantía material que protege al ciudadano del ejercicio arbitrario del poder punitivo estatal, obligando al legislador a definir con precisión los contornos del ilícito.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido, en su constante jurisprudencia sobre el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (*Principio de Legalidad y de Retroactividad*), que el principio de legalidad

penal no admite expansiones interpretativas por parte de las autoridades administrativas o judiciales que amplíen el alcance del castigo estatal. Cuando el delito fiscal se construye a partir de una determinación administrativa basada en criterios no legislados con la suficiente claridad o que son producto de una facultad interpretativa extensiva, el Estado amplía su poder punitivo sin pasar por el proceso democrático de creación normativa que le corresponde exclusivamente al Poder Legislativo. Este fenómeno no solo afecta gravemente la garantía del contribuyente individual a un debido proceso y a la seguridad jurídica, sino que erosiona la legitimidad del sistema penal fiscal en su conjunto, al transformar el derecho penal en un mero instrumento coactivo de la administración, desnaturalizando su función de **ultima ratio** y la división de poderes inherente al Estado de Derecho.

La delegación implícita de la definición del ilícito penal a la esfera administrativa a través de la indeterminación de conceptos como la "**razón de negocios**" o la "**materialidad**" compromete la independencia y autonomía del derecho penal. El derecho penal tributario debe tener sus propios elementos típicos que se desprendan directamente de la ley, sin intermediación de valoraciones administrativas subjetivas que, además, pueden ser objeto de controversia en sede contenciosa administrativa. La crisis de la taxatividad en este contexto no es solo una deficiencia técnica, sino una profunda quiebra del modelo garantista que debe informar a todo el sistema punitivo del Estado, especialmente cuando se trata de la afectación de bienes jurídicos fundamentales como la libertad personal a través de la pena de prisión.

Capítulo 10. El Papel del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y del Poder Judicial de la Federación

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) y el Poder Judicial de la Federación (PJF) se encuentran en una posición intrínsecamente compleja frente al modelo de determinación administrativa con proyección penal. Por un lado, reconocen la imperativa necesidad de dotar a la autoridad fiscal de herramientas eficaces y modernas para combatir fenómenos complejos como la evasión fiscal, elusión agresiva y las conductas que menoscaban la recaudación. Esta perspectiva se alinea con el interés público de sostener el gasto social y la infraestructura estatal.

Por otro lado, y en un ejercicio de contrapeso constitucional, ambos órganos jurisdiccionales han reiterado de forma consistente que la legalidad tributaria, la irretroactividad de la ley, la proporcionalidad y la seguridad jurídica del contribuyente son límites infranqueables para el ejercicio de cualquier facultad administrativa, incluyendo las de comprobación y determinación de contribuciones. Este delicado equilibrio requiere una interpretación judicial que, sin coartar la efectividad fiscal, salvaguarde los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, particularmente en sus artículos 14 y 16, así como en los tratados internacionales de derechos humanos.

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA:

Última reforma: DOF 16 de octubre de 2025

Artículo 1 LOTFJA: “...”

“El Tribunal Federal de Justicia Administrativa es un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con jurisdicción plena.

“...”

Las resoluciones que emita el Tribunal deberán apegarse a los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los derechos humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso.

“...”

COMPETENCIA MATERIAL (Artículo 3 LOTFJA):

- Resoluciones definitivas de créditos fiscales
- Actos de fiscalización y determinación
- Resoluciones sobre responsabilidades administrativas
- Procedimientos de ejecución

POSICIÓN INSTITUCIONAL COMPLEJA DEL TFJA:

Control de Legalidad

- Su deber de control de legalidad de actos administrativos.

Deferencia Administrativa

- La deferencia hacia interpretaciones administrativas consolidadas.

Presión Recaudatoria

- La presión institucional por validar la recaudación.

Protección de Derechos

- Su obligación constitucional de proteger derechos fundamentales.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RECIENTES (2024-2025):

El TFJA ha emitido criterios que reconocen límites a las facultades de comprobación, pero de manera fragmentaria y sin consolidar una doctrina coherente sobre los límites constitucionales a la aplicación del CFF.

En la jurisprudencia mexicana, existen criterios judiciales bien establecidos que afirman de manera categórica que las facultades de comprobación no pueden ni deben utilizarse para crear obligaciones no previstas expresamente en la ley, ni para negar efectos fiscales a actos que son válidos y lícitos conforme al derecho privado y al propio marco fiscal.

Un ejemplo claro es la tesis de jurisprudencia que subraya que la simulación de actos jurídicos, para ser declarada como tal por la autoridad, debe estar sustentada en pruebas contundentes y no en meras presunciones o interpretaciones extensivas de la norma. Estos criterios buscan preservar el principio de reserva de ley en materia tributaria, evitando que la autoridad administrativa se erija en legisladora indirecta.

Sin embargo, en la práctica judicial, se observa una tendencia a la deferencia hacia la autoridad administrativa, lo que ha permitido que muchos de estos límites infranqueables se diluyan. Esta situación se agudiza especialmente cuando el

debate jurídico se formula en términos ambiguos de "razonabilidad económica", "sustancia sobre la forma" o "valoración probatoria" de operaciones empresariales. La invocación de estos conceptos, a menudo subjetivos, por parte de la autoridad fiscal puede desplazar el foco de la estricta aplicación de la ley hacia una apreciación discrecional de la motivación económica de los actos, erosionando la predictibilidad y certeza jurídica que todo contribuyente espera del sistema. La carga de la prueba en la práctica a menudo recae desproporcionadamente en el particular, quien debe demostrar la licitud y razonabilidad de sus actos, invirtiendo la lógica procesal garantista.

El fondo del problema no reside en la ausencia de criterios judiciales garantistas y protectores de los derechos del contribuyente; de hecho, el Poder Judicial ha emitido numerosas sentencias que robustecen la legalidad fiscal. La verdadera disfunción se encuentra en la falta de una articulación sistemática y coherente de estos criterios frente a la arquitectura integral del Código Fiscal de la Federación (CFF) y las leyes específicas.

Mientras los tribunales continúen analizando los casos de manera fragmentada, centrándose en la interpretación aislada de un artículo o una disposición reglamentaria, sin considerar el efecto acumulativo y sistémico de la actuación administrativa, la disfunción normativa y la inseguridad jurídica se reproducirán.

De ahí la imperiosa importancia de que el problema sea planteado y abordado por el PJF no como una mera

discrepancia interpretativa o una cuestión técnica-fiscal de bajo calado, sino como una profunda cuestión estructural que impacta directamente la división de poderes, el principio de legalidad en su vertiente penal y administrativa, y los derechos humanos de los contribuyentes. Una interpretación judicial que reconozca la interconexión entre la determinación administrativa, la calificación penal y la necesidad de una estricta taxatividad, podría reestablecer los balances constitucionales y garantizar que la facultad recaudadora del Estado se ejerza dentro de los cauces de un Estado de Derecho.

Capítulo 11. Control de Convencionalidad y Estándares Interamericanos de Legalidad

El control de convencionalidad aporta un marco adicional y de vital importancia para evaluar la constitucionalidad del modelo descrito de facultades fiscales. La Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) exige que las restricciones, afectaciones a derechos y sanciones impuestas por el Estado, particularmente en el ámbito administrativo sancionador y tributario, se basen en normas claras, accesibles y previsibles. Este requisito emana del principio de legalidad en sentido material, que va más allá de la mera existencia de una ley, anclándose en la calidad y precisión de la normativa.

Convención Americana sobre Derechos Humanos – Artículo 9
(Principio de Legalidad y Retroactividad):

“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito.”

La Corte Interamericana de Derechos Humanos (**Corte IDH**) ha desarrollado una sólida jurisprudencia al respecto, estableciendo un estándar de legalidad que no se agota en la existencia formal de una norma emitida por el órgano legislativo competente, sino que exige una calidad normativa intrínseca y, fundamentalmente, la previsibilidad de su aplicación. Esto implica que la norma debe ser lo suficientemente precisa para que el individuo pueda comprender su alcance y anticipar las

consecuencias jurídicas de sus actos, permitiéndole así planificar su conducta y defenderse de imputaciones arbitrarias. Casos como **Castillo Petruzzi y otros vs. Perú** o **Palamara Iribarne vs. Chile** han subrayado la necesidad de leyes estrictas y taxativas para la imposición de sanciones.

JURISPRUDENCIA DE LA CORTE INTERAMERICANA:

Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá (2001): La Corte estableció que el principio de legalidad exige que las restricciones a derechos estén:

- Previstas en ley formal
- Sean necesarias en una sociedad democrática
- Persigan un fin legítimo
- Sean proporcionales al fin perseguido

Caso Castillo Petruzzi y otros vs. Perú (1999): La taxatividad penal requiere que los tipos penales sean claros, precisos y no remitan a conceptos indeterminados que permitan aplicación arbitraria.

Desde esta óptica, un sistema en el que la autoridad fiscal puede negar efectos jurídicos a actos lícitos realizados por los contribuyentes, conforme a criterios administrativos abiertos, discrecionales o incluso elaborados ex post facto, difícilmente satisface el estándar interamericano de legalidad y

previsibilidad. La seguridad jurídica, pilar de todo Estado de Derecho, se ve gravemente comprometida cuando el contribuyente no puede anticipar con un grado razonable de certeza qué conducta será considerada válida ni qué elementos probatorios serán suficientes para respaldarla frente a la administración tributaria. Esta incertidumbre genera un ambiente de inseguridad que desincentiva la inversión y el cumplimiento voluntario, socavando la confianza en el sistema.

La previsibilidad se pierde dramáticamente cuando la interpretación de las normas o la valoración de los hechos depende de la discrecionalidad posterior de la autoridad.

Por ejemplo, si una operación mercantil legítima, estructurada conforme a la ley vigente al momento de su realización, puede ser desconocida en sus efectos fiscales años después, basándose en una “**interpretación**” administrativa cambiante o en la aplicación de una “**razonabilidad**” que no estaba previamente definida en la ley, entonces el sistema carece de la claridad exigida por la CADH.

En tales escenarios, el recurso judicial pierde su efectividad como mecanismo de tutela de derechos. Si el juez se limita a revisar la “**razonabilidad**” de un criterio administrativo, en lugar de controlar la estricta conformidad del acto impugnado con una norma legal previa, clara y precisa, la función garantista del Poder Judicial se desvirtúa, transformándose en una mera validación de la discrecionalidad administrativa.

El control de convencionalidad, integrado plenamente al orden jurídico mexicano a través del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos especialmente a partir de la reforma de derechos humanos de 2011, obliga a todos los operadores jurídicos, incluidos los jueces, a preferir aquellas interpretaciones que restrinjan la expansión del poder administrativo en detrimento de los derechos fundamentales y que refuercen la legalidad estricta.

Esto significa que ante la presencia de normas o prácticas que otorguen una excesiva latitud a la autoridad fiscal para reinterpretar hechos imponibles o desconocer la validez de actos jurídicos, los tribunales deben aplicar un escrutinio más riguroso, favoreciendo la protección del contribuyente y la integridad de los principios de seguridad jurídica y legalidad.

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD:

Conforme al caso *Almonacid Arellano y otros vs. Chile* (2006) y la jurisprudencia posterior, todas las autoridades del Estado mexicano (incluyendo autoridades fiscales y tribunales) deben ejercer control de convencionalidad ex 77ficio, verificando que las normas internas y su aplicación sean compatibles con la Convención Americana.

En este sentido, la lectura funcional del Código Fiscal de la Federación que permite la reconstrucción normativa ex post del hecho imponible o la calificación de actos como “**abusivos**” sin un marco legal preestablecido y preciso, resulta radicalmente incompatible con los compromisos internacionales del Estado mexicano en materia de derechos humanos. La doctrina del

control de convencionalidad exige que cualquier limitación o sanción sea clara desde su origen, impidiendo que la autoridad o los tribunales “creen” o “reconstruyan” el supuesto de hecho o la consecuencia jurídica después de ocurridos los eventos, pues esto contraviene directamente la previsibilidad y la seguridad jurídica que deben regir en un sistema democrático.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado que los tratados internacionales son parte de la Ley Suprema de la Unión, y que sus disposiciones deben interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia a las personas, lo que en materia tributaria se traduce en el estricto apego al principio de legalidad.

APLICACIÓN AL CASO FISCAL:

Los estándares interamericanos exigen que cualquier restricción al derecho de propiedad (*como la determinación de créditos fiscales*) esté prevista en ley clara y precisa, no en interpretaciones administrativas o conceptos indeterminados.

Capítulo 12. El Ius Mutantur como Criterio de Cierre del Sistema

En este contexto, el principio del Ius Mutantur, lejos de operar como una justificación para flexibilizar la legalidad en detrimento de la seguridad jurídica, se erige como un criterio esencial de corrección y adaptabilidad del ordenamiento. Su aplicación se torna imperativa cuando la interpretación o aplicación rígida, expansiva o descontextualizada de una norma particular desvirtúa su propósito original y, consecuentemente, pierde su función protectora y garantista dentro del sistema jurídico. La mutación interpretativa no es un cheque en blanco para la discrecionalidad judicial o administrativa, sino una herramienta hermenéutica de última ratio. Es legítima solo cuando su orientación primordial es la de restituir la función constitucional del derecho, asegurando que la normatividad cumpla con los fines de justicia, equidad y protección de los derechos fundamentales. En ningún caso puede ser empleada para expandir ilegítimamente el poder del Estado en perjuicio de los particulares, especialmente en ámbitos como el fiscal, donde rige el principio de legalidad estricta y la certeza jurídica.

Conforme a la sólida argumentación de Pérez Ramos (2025) en su obra seminal sobre la dinámica constitucional, el Ius Mutantur no solo reconoce que el derecho no es una realidad estática o petrificada, sino que lo concibe como un sistema intrínsecamente dinámico, cuya vitalidad depende de su capacidad para adaptarse a las cambiantes realidades sociales y, fundamentalmente, para preservar su función protectora de derechos y garantías individuales. Sin embargo, no toda

mutación o cambio en la interpretación es válida o deseable. Pérez Ramos subraya que solo procede una mutación interpretativa cuando se ha evidenciado una "**disfunción estructural**" originada por la aplicación dominante y reiterada de una norma que, por su rigidez o por su interpretación desmedida, amenaza de manera directa o indirecta derechos fundamentales o principios constitucionales esenciales como la seguridad jurídica, la legalidad tributaria o la equidad. Esta disfunción no se limita a meros inconvenientes operativos, sino que implica una profunda distorsión de la lógica jurídica que justifica la existencia de la norma, provocando un desequilibrio perjudicial para el justiciable. La doctrina constitucional y la jurisprudencia comparada han establecido que tal disfunción debe ser palmaria y demostrable, y que la mutación debe ser el medio menos intrusivo para restablecer el equilibrio constitucional.

En el caso específico del modelo de control de hechos imponibles basado en el Código Fiscal de la Federación, la mutación interpretativa procede no para convalidar o legitimar un uso extensivo y potencialmente arbitrario de sus disposiciones, sino precisamente para restringirlo.

Su objetivo es devolver a la norma adjetiva su genuina función instrumental y auxiliar, que es la de regular el procedimiento y los medios para la aplicación del derecho sustantivo, sin usurpar la esfera de determinación del hecho imponible. Esta determinación, en un Estado de Derecho, debe residir exclusiva y constitucionalmente en la ley sustantiva emanada del Poder Legislativo, en estricto apego al principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El *Ius Mutantur* actúa, en este escenario, como un mecanismo de cierre hermenéutico que impide la consolidación de una práctica administrativa disfuncional y extralimitada, que desplaza la fuente de la obligación tributaria de la ley formal a la mera interpretación administrativa.

Al reubicar el hecho imponible en la órbita de la ley sustantiva, el *Ius Mutantur* garantiza la supremacía constitucional y la protección del contribuyente frente a la indeterminación y la discrecionalidad.

Capítulo 13. La Carga de la Prueba en el Procedimiento Fiscal y su Inversión Estructural

Un elemento crucial que permite identificar con mayor claridad la disfunción normativa del Código Fiscal de la Federación (CFF) y sus consecuencias sistemáticas en el equilibrio jurídico-tributario, es el tratamiento de la carga de la prueba dentro del procedimiento fiscal. En un modelo constitucional de legalidad estricta y seguridad jurídica, la carga probatoria sigue una lógica elemental e irrenunciable: quien afirma la existencia de una obligación, especialmente si esta implica una exacción patrimonial, y ejerce el poder de coerción para hacerla valer, debe probar los hechos generadores que la sustentan. Esta regla no es un mero tecnicismo procesal o una formalidad adjetiva; por el contrario, constituye una consecuencia directa e inescindible del debido proceso legal, de la presunción de licitud y buena fe de los actos de los particulares, y del principio de mínima intervención estatal en el ámbito de las libertades individuales y patrimoniales.

Desde una perspectiva teórica y de derecho comparado, la imposición de la carga probatoria a la autoridad recaudadora es una manifestación del principio **in dubio pro-contribuyente**, y de la exigencia de que el ejercicio del poder público esté siempre fundamentado y motivado en hechos ciertos y verificables. El Estado no puede presumir la ilegalidad o la evasión; debe demostrarla. Es la materialización de la máxima jurídica que establece que **actori incumbit probatio**, es decir, al actor le incumbe la prueba, siendo en este caso el fisco quien ostenta la

posición de parte actora en la controversia sobre la existencia de un crédito fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, en su diseño formal y en una lectura superficial, no deroga expresamente esta lógica fundamental. No contiene una disposición que explícitamente invierta la carga probatoria al contribuyente en todos los supuestos. Sin embargo, su aplicación sistémica e interpretativa, especialmente en los procedimientos de revisión de gabinete o visitas domiciliarias y la consecuente determinación de créditos fiscales, ha producido una inversión estructural y de facto de la carga de la prueba que desvirtúa los principios constitucionales. La autoridad fiscal, al negar efectos fiscales a una operación bajo argumentos como la falta de materialidad, la insuficiente trazabilidad o la ausencia de razón de negocios, no se aboca a probar un hecho positivo que actualice el supuesto normativo del crédito fiscal o la comisión de una infracción. En su lugar, se limita a declarar que el contribuyente no acreditó un estándar administrativo de suficiencia probatoria, o que los elementos aportados por el particular no son "**idóneos**" o "**contundentes**" según su propio criterio discrecional. El efecto práctico de esta dinámica es perverso: la inexistencia o indebida deducción fiscal se presume ab initio por la autoridad, y la existencia o validez de la operación debe ser demostrada por el contribuyente, quien se ve obligado a probar un hecho positivo complejo e incluso la "no inexistencia" de sus propias operaciones.

Esta inversión estructural de la carga probatoria resulta profundamente problemática a la luz de los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El

artículo 14 exige que la afectación a la libertad, propiedades, posesiones o derechos de los particulares se realice mediante un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. El debido proceso legal, en su vertiente sustantiva, exige que la afectación patrimonial derive de un procedimiento en el que la autoridad motive su decisión a partir de hechos probados por ella misma, no de presunciones abiertas cuya desvirtuación se traslada enteramente al gobernado. La jurisprudencia constitucional ha sido enfática en señalar que las presunciones, incluso las legales, no pueden llegar al extremo de hacer nugatorio el derecho de defensa o de constituir un obstáculo insalvable para el particular. Asimismo, el artículo 16 exige que todo acto de autoridad esté fundado y motivado, entendiendo por motivación la exposición de las razones de hecho y de derecho que sustentan la decisión. Cuando la carga de la prueba se invierte de manera estructural, el procedimiento administrativo fiscal deja de ser un medio objetivo de verificación de la hipótesis normativa y se convierte, en la práctica, en un mecanismo de control sustantivo del comportamiento económico y patrimonial de los contribuyentes, violando la esencia de un Estado de Derecho que debe proteger al ciudadano frente al poder omnímodo del fisco. Esta dinámica genera incertidumbre jurídica y abre la puerta a la arbitrariedad, al exigir al contribuyente una "prueba diabólica" de hechos que, por su naturaleza negativa o por la complejidad del contexto económico, son extraordinariamente difíciles de demostrar fehacientemente ante el criterio unilateral de la autoridad.

13.1. La Motivación Administrativa y su Vaciamiento Funcional

La exigencia de motivación, consagrada en el artículo 16 constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, trasciende la mera formalidad procesal, cumpliendo una función cardinal en la contención y control del poder público. El texto constitucional establece:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

Su esencia radica en la imperiosa necesidad de que todo acto de autoridad que afecte la esfera jurídica de los particulares esté debida y expresamente fundado y motivado. Motivar no se limita a una simple enumeración de hechos o a la cita mecánica de preceptos normativos. Constituye un ejercicio intelectual y argumentativo donde la autoridad debe establecer y explicar la relación causal ineludible entre la norma jurídica aplicable (fundamentación) y los hechos concretos, precisos y comprobados que configuran su hipótesis (motivación). Solo de esta manera el destinatario del acto puede comprender a cabalidad las razones fácticas y jurídicas que justifican la imposición de una carga, una obligación o una sanción, garantizando así los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Jurisprudencia de la SCJN sobre Motivación

La Suprema Corte ha establecido que la motivación no se satisface con la mera cita de preceptos legales y enumeración de hechos. Motivar implica:

- **ASPECTO FORMAL:** Expresar las normas legales aplicables y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas.
- **ASPECTO MATERIAL:** Expresar las razones de derecho y los motivos de hecho considerados para el dictado del acto, los cuales deberán ser reales, ciertos e investidos de la fuerza legal suficiente.
- **RAZONAMIENTO SUSTANCIAL:** Debe quedar claro el silogismo jurídico que conecta los hechos probados con las consecuencias jurídicas aplicadas.

En el modelo de actuación fiscal que hemos venido analizando, la motivación administrativa experimenta un vaciamiento de contenido intrínseco, erosionando su propósito constitucional. Este fenómeno se manifiesta palmariamente cuando la autoridad fiscal fundamenta sus resoluciones en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados tales como la "**falta de materialidad**" de una operación, la "**ausencia de razón de negocios**" o la "**insuficiente trazabilidad**" sin que exista un anclaje normativo sustantivo y suficientemente preciso en el Código Fiscal de la Federación o en leyes especiales que definan con claridad estos criterios y los eleven a la categoría de condiciones de existencia fiscal o requisitos de validez del hecho imponible. La autoridad, en estos casos, se limita a afirmar que una operación carece de dichas cualidades sin explicar la norma legal específica que exige tales atributos como presupuesto indispensable para el reconocimiento de efectos fiscales. El argumento se torna circular y auto-referencial: la operación se

declara inválida o inexistente porque no satisface un estándar administrativo que la propia autoridad ha construido o interpretado de forma discrecional, y este estándar es presentado como válido por el solo hecho de que la autoridad lo aplica de manera reiterada, prescindiendo de una génesis legislativa clara.

Vaciamiento Funcional en Materia Fiscal

En la práctica fiscal actual, la motivación se vacía cuando:

- Se citan conceptos indeterminados sin explicar su contenido
- Se presume la inexistencia de operaciones sin análisis probatorio específico
- Se aplican criterios administrativos internos sin fundamentación legal
- Se invierte la carga probatoria sin justificación constitucional

Esta aproximación a la motivación administrativa resulta patentemente deficiente y no satisface los requisitos implícitos y explícitos del artículo 16 constitucional, ni se alinea con los estándares interamericanos de motivación suficiente derivados del control de convencionalidad. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido consistente en señalar que la motivación debe ser "**precisa**" y "**clara**", permitiendo al particular conocer de forma indubitable los motivos reales que llevaron a la emisión del acto de molestia. Cuando la motivación se apoya en criterios móviles, subjetivos y no legislados, o peor aún, en presunciones administrativas que invierten la carga de la prueba, se vulnera flagrantemente el

derecho fundamental a una defensa adecuada y a la seguridad jurídica. Desde la perspectiva de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, como se ha establecido en casos como "**Cabrera García y Montiel Flores vs. México**", la motivación debe ser lo suficientemente detallada para permitir al afectado no solo comprender las razones jurídicas y fácticas de la decisión, sino también para articular una defensa efectiva y controvertir los argumentos de la autoridad. Cuando la justificación se diluye en conceptos ambiguos y ajenos al texto legal, la posibilidad de impugnación se vuelve meramente ilusoria, frustrando el objetivo esencial del debido proceso.

La doctrina en derecho fiscal y administrativo ha criticado con vehemencia la expansión desregulada de estos conceptos indeterminados. Autores como Miguel Carbonell o Sergio Francisco de la Garza han enfatizado que la ambigüedad en la aplicación de requisitos como la "**materialidad**" o la "**razón de negocios**" sin un soporte legislativo sólido traslada al contribuyente una carga desproporcionada e impredecible, convirtiendo al cumplimiento fiscal en un ejercicio de adivinación más que de observancia de la ley. Esta práctica transforma el procedimiento de fiscalización de un mecanismo de verificación de cumplimiento a un instrumento de control sustantivo de la economía y la libre empresa, contraviniendo la prohibición de actos privativos sin juicio previo y sin fundamento legal expreso. Ello genera un ambiente de incertidumbre jurídica que desalienta la inversión y fomenta la litigiosidad, al tiempo que debilita la confianza en las instituciones fiscales.

Capítulo 14. La Previsibilidad Normativa como Presupuesto del Estado de Derecho Fiscal

La previsibilidad normativa no es una exigencia accesoria o un mero formalismo; por el contrario, constituye un pilar fundamental e irrenunciable del Estado de Derecho, especialmente en el ámbito fiscal. Un sistema tributario moderno y constitucionalmente legítimo se edifica sobre la base de la confianza que genera en los particulares, permitiéndoles anticipar con razonable certeza las consecuencias fiscales de sus actos y planificar su conducta conforme a un marco jurídico estable y cognoscible. Esta previsibilidad no implica una certeza absoluta e inmutable, pero sí requiere la existencia de parámetros normativos claros, estables y públicamente accesibles, cuya génesis y atribución recaigan inequívocamente en el legislador, como expresión de la voluntad popular y garante del principio de legalidad tributaria.

En este sentido, la predictibilidad asegura que los contribuyentes puedan conocer ex ante las obligaciones y derechos que se derivan de la ley, lo que es esencial para la toma de decisiones económicas, la inversión y el desarrollo empresarial. La ausencia de reglas claras y consistentes introduce un elemento de arbitrio que menoscaba la seguridad jurídica y, en última instancia, debilita el respeto por las instituciones públicas. La Corte Suprema de Justicia de la Nación y el Pleno de la Suprema Corte han reiterado la importancia de que las leyes fiscales definan de manera precisa el objeto, sujeto, base, tasa y época de pago de las contribuciones, justamente para dotar de certeza al particular frente al poder impositivo del Estado.

Sin embargo, el modelo derivado de la aplicación sistémica y discrecional de ciertas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF) en México erosiona gravemente esta previsibilidad. Observamos cómo el contribuyente, a pesar de cumplir formalmente con la ley sustantiva, documentar meticulosamente sus operaciones y actuar de buena fe en el marco de las normas vigentes al momento de ejecutar sus actos, puede ver negados sus efectos fiscales con posterioridad. Esto ocurre por la aplicación de criterios administrativos emergentes o discrecionales que no estaban explícitos ni eran razonablemente predecibles al momento de realizar el acto jurídico o la operación económica. Esta incertidumbre trasciende la mera cuantificación del resultado económico; de manera más preocupante, alcanza la propia existencia normativa y validez jurídica del hecho imponible, generando un estado de inseguridad que desincentiva la inversión y fomenta la litigiosidad.

Conceptos como la "**razón de negocios**" o la "**materialidad**" de las operaciones, aunque introducidos normativamente en el CFF, han sido objeto de una interpretación y aplicación administrativa que, en la práctica, se aparta de la rigurosa tipicidad fiscal. La falta de una definición legal exhaustiva y de criterios jurisprudenciales claros y uniformes permite a la autoridad fiscal negar efectos a transacciones bajo argumentos que, a menudo, se construyen a posteriori, sin una base normativa sólida y preexistente que el contribuyente pudiera conocer y acatar. Esta situación contraviene la esencia del principio de legalidad y provoca que la función interpretativa de

la administración se convierta en una facultad cuasi-legislativa, creando inseguridad jurídica al operar con reglas que no emanan del órgano competente ni siguen el proceso legislativo.

Desde la perspectiva del artículo 1 constitucional, esta situación compromete seriamente el principio pro-persona. La interpretación y aplicación de las normas fiscales, en un Estado Democrático de Derecho, debería orientarse a maximizar la protección de los derechos humanos de los contribuyentes, especialmente los de seguridad jurídica y debido proceso, no a ampliar un margen de discrecionalidad administrativa que puede derivar en arbitrariedad. Cuando la incertidumbre normativa se normaliza y se instrumentaliza como una herramienta de control fiscal, el sistema pierde su función protectora y se desvirtúa la finalidad misma del derecho tributario, que debe buscar el equilibrio entre la potestad recaudadora del Estado y la protección de las garantías individuales. Esto genera un ambiente de desconfianza y fomenta una relación adversa entre la autoridad y el contribuyente, lejos de los principios de buena fe y colaboración que deberían regir el sistema tributario.

Capítulo 15. Jurisprudencia Nacional y Señales de Contención

Aunque de manera fragmentaria y sin la cohesión de una doctrina plenamente consolidada, el Poder Judicial de la Federación ha emitido criterios que apuntan a la necesidad de contener la creciente expansión de la discrecionalidad administrativa en materia fiscal.

Estos precedentes, emanados principalmente de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito, han buscado establecer límites a las facultades de la autoridad tributaria. En particular, existen tesis jurisprudenciales que reconocen de forma categórica que la autoridad fiscal no puede desconocer los efectos de actos jurídicos válidamente celebrados entre particulares sin una base legal expresa que lo justifique, salvaguardando así el principio de seguridad jurídica previsto en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Del mismo modo, se ha enfatizado que no es lícito trasladar al contribuyente cargas probatorias que resulten imposibles de cumplir o que no estén explícitamente previstas en la legislación tributaria, lo cual vulneraría el derecho al debido proceso y la presunción de inocencia en el ámbito administrativo sancionador.

Complementariamente, el máximo tribunal ha reiterado que las facultades de comprobación y fiscalización deben ejercerse dentro de los estrictos límites de la legalidad, exigiendo una motivación reforzada en aquellos casos donde la actuación

administrativa pueda incidir en derechos fundamentales del gobernado o donde se pretenda la descalificación de operaciones previamente documentadas.

A pesar de la existencia de estos valiosos pronunciamientos, la realidad es que estas "**señales de contención**" no han cristalizado en una doctrina sistemática y unívoca que enfrente el problema estructural de la indeterminación normativa y la excesiva discrecionalidad administrativa.

La razón subyacente a esta falta de consolidación radica en que el debate jurídico en el foro judicial suele formularse predominantemente en términos de valoración probatoria de hechos o de una genérica razonabilidad administrativa de las actuaciones.

Este enfoque, si bien pertinente en ciertos casos, desvía la atención del núcleo del problema: la invasión de la esfera legislativa por parte del ejecutivo y la consecuente transgresión de los principios de división de poderes y de reserva de ley en materia tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Mientras el análisis permanezca circunscrito a un plano meramente procedimental o factual, la disfunción normativa y la inseguridad jurídica que aquejan al sistema fiscal mexicano seguirán reproduciéndose de manera ininterrumpida, perpetuando la incertidumbre para los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado algunos criterios relevantes en materia de legalidad tributaria,

reconociendo que la reserva de ley, como pilar del principio de certeza jurídica en materia impositiva, no se satisface con la mera existencia formal de una disposición legislativa. Por el contrario, exige que el legislador defina con suficiente claridad los elementos esenciales del tributo (***sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago***).

Sin embargo, estos criterios, vitales para asegurar la primacía del Parlamento en la creación de normas fiscales, no se han aplicado de manera consistente o con la misma rigurosidad cuando el problema jurídico se presenta bajo la apariencia de un ejercicio de facultades de comprobación o de una valoración probatoria de operaciones.

En estos escenarios, donde la autoridad administrativa, a través de interpretaciones expansivas o la invocación de "**razón de negocio**", pretende desconocer los efectos fiscales de actos válidos, la tendencia judicial ha sido a menudo la de validar la actuación administrativa si esta se encuentra mínimamente motivada, sin profundizar en la traslación de la carga definitoria de la norma del legislador al ejecutor, lo que en última instancia socava la previsibilidad y la confianza legítima de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico.

Esta dicotomía en la aplicación de los principios constitucionales genera una zona gris donde la autoridad fiscal puede, de facto, crear o modificar normas a través de actos administrativos, afectando la esencia del principio de legalidad tributaria.

La doctrina jurídica ha señalado consistentemente la necesidad de una interpretación restrictiva de las facultades discrecionales en materia fiscal, dada la afectación que implican al derecho de propiedad y a la seguridad jurídica.

La falta de una doctrina jurisprudencial sistemática que aborde la cuestión desde la perspectiva de la indebida intromisión en la reserva de ley, y no solo desde la óptica procesal o probatoria, representa un obstáculo significativo para el desarrollo de un verdadero Estado de Derecho Fiscal, donde los derechos del contribuyente sean efectivamente protegidos frente a una administración que, bajo el pretexto de combatir la elusión o evasión, termina generando una imprevisibilidad que es contraria a los postulados constitucionales.

Capítulo 16. La Noción de Existencia Fiscal y su Desvinculación del Derecho Privado

Uno de los desplazamientos conceptuales más significativos y de mayor trascendencia jurídica producidos por la aplicación sistémica y en ocasiones expansiva del Código Fiscal de la Federación, así como de la normativa secundaria, es la aparición de una categoría implícita pero omnipresente de "**existencia fiscal**". Esta figura se erige como un criterio autónomo y a menudo desvinculado de la existencia jurídica reconocida por el derecho privado (*civil, mercantil*) y por la propia ley sustantiva del impuesto, lo que genera una profunda distorsión en la arquitectura jurídica.

Esta noción de existencia fiscal no se encuentra expresamente prevista ni definida en ninguna disposición legal positiva, ni constitucional ni ordinaria. Sin embargo, opera de facto como un factor decisorio fundamental en la actuación administrativa, permitiendo a la autoridad tributaria determinar la validez o, más precisamente, la "**materialidad**" o "**sustancia**" de los actos o hechos jurídicos que tienen implicaciones tributarias, incluso cuando estos actos son plenamente válidos y eficaces en el ámbito del derecho común. La ausencia de una tipificación legal clara de esta "**existencia fiscal**" introduce un elemento de inseguridad jurídica, ya que los contribuyentes se ven sujetos a un estándar de prueba y calificación que escapa a la previsibilidad y certeza que debe caracterizar al derecho tributario, contraviniendo el principio de legalidad fiscal consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el modelo clásico y dogmáticamente aceptado del derecho tributario, la existencia y validez formal del acto jurídico o del hecho económico se determina conforme a las reglas y principios del derecho civil o mercantil. Una vez que la existencia y licitud de dicho acto o hecho han sido debidamente acreditadas bajo las normas de su régimen jurídico propio, la ley fiscal interviene para decidir si dicho hecho genera o no consecuencias tributarias, y en qué medida. La autoridad fiscal, en este esquema, no tiene la facultad de crear una "ontología fiscal propia" que redefine la naturaleza o la existencia de los actos jurídicos ya formados. Su función se limita a aplicar la ley tributaria a hechos jurídicamente existentes, respetando la autonomía de las fuentes del derecho.

No obstante, la práctica administrativa actual ha evolucionado hacia un paradigma donde la autoridad fiscal se arroga la potestad de evaluar si el acto jurídico "**existe fiscalmente**" conforme a una serie de estándares propios que giran en torno a la "**sustancia económica**", "**coherencia comercial**" o "**racionalidad del negocio**". Estos estándares, aunque buscaban inicialmente combatir esquemas de elusión y simulación, han terminado por aplicarse de manera extensiva, permitiendo a la administración desconocer los efectos de actos que son, sin lugar a dudas, válidos y eficaces en el ámbito jurídico general (**civil, mercantil, laboral, etc.**), sin necesidad de declarar su nulidad ni de probar la simulación en los términos estrictos y rigurosos que exige el derecho civil y mercantil. Esta interpretación administrativa de la "**existencia**" ha transformado el rol de la autoridad, de un mero aplicador de la ley a un "**juez**

de la realidad económica" que puede reconfigurar unilateralmente las operaciones de los particulares.

Esta profunda desvinculación entre la existencia jurídica privada y la "**existencia fiscal**" produce una fractura estructural en el sistema de fuentes del derecho, en particular entre el derecho privado y el derecho tributario. La autoridad administrativa se coloca en una posición de "**supraintérprete**" o incluso de "**metalegisador**", al asumir la capacidad de desconocer los efectos de actos jurídicos privados válidamente celebrados y ejecutados, sin la correspondiente declaratoria de su invalidez por la vía jurisdiccional competente y sin acreditar una simulación en los términos estrictos que establecen el Código Civil Federal y los criterios jurisprudenciales en la materia. Tal facultad, ejercida sin una habilitación legal expresa y precisa, vulnera directamente el principio de reserva de ley y las garantías de seguridad jurídica y legalidad. La "**inexistencia fiscal**" se convierte así en una categoría autónoma, definida de manera discrecional por la administración y aplicada caso por caso, generando un ámbito de incertidumbre y arbitrariedad que debilita el estado de derecho tributario.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido tesis aisladas y jurisprudenciales que, aunque no abordan directamente el concepto de "**existencia fiscal**" de forma explícita, sí han puesto límites a la discrecionalidad administrativa. Por ejemplo, en criterios relacionados con la valoración de la "**materialidad**" de las operaciones, se ha señalado la importancia de que la autoridad fiscal fundamente y motive adecuadamente sus actos, y que no traslade al

contribuyente cargas probatorias excesivas o imposibles. Sin embargo, estos pronunciamientos aún no han logrado contener de manera efectiva el fenómeno de la "**existencia fiscal**", ya que el debate se centra más en la argumentación probatoria que en la validez intrínseca de la potestad administrativa para crear una ontología jurídica paralela. La doctrina especializada ha criticado este avance del poder administrador sobre la esfera de la creación jurídica, alertando sobre las consecuencias adversas para la estabilidad de las transacciones comerciales y la confianza en el sistema jurídico.

16.1. La Simulación y su Transformación en Cláusula General Implícita

Tradicionalmente, en el ámbito del derecho privado (**civil y mercantil**), la simulación es una figura jurídica con una delimitación conceptual y operativa muy precisa. Se configura cuando existe una divergencia consciente y concertada entre la voluntad real de las partes y la voluntad declarada en un acto jurídico, con la finalidad de engañar a terceros. Sus elementos esenciales incluyen la existencia de un acuerdo simulatorio, la disconformidad entre lo querido y lo manifestado, y el propósito de ocultar la verdadera intención. La doctrina clásica distingue entre simulación absoluta (**cuando el acto aparente no encubre ningún acto real**) y simulación relativa (**cuando se esconde un acto jurídico distinto al declarado**). Su apreciación, tanto en sede civil como mercantil, exige una prueba rigurosa de estos elementos y sus consecuencias se limitan a la ineficacia del acto simulado o la revelación del acto disimulado, siempre bajo el amparo de principios de buena fe y protección de terceros.

En el ámbito fiscal contemporáneo, sin embargo, se observa una preocupante tendencia a desdibujar estos contornos, transformando la simulación de una figura excepcional y técnicamente definida en una suerte de cláusula general implícita. Bajo la égida de conceptos como la "**falta de materialidad**", la "**carencia de sustancia económica**" o la "**ausencia de una razón de negocios válida**", la autoridad fiscal atribuye el carácter de simulados a actos o estructuras jurídicas que, aunque perfectamente válidos y eficaces en el derecho privado, no se ajustan a su estándar administrativo de "**racionalidad económica**" o "**propósito comercial**". Este enfoque implica un juicio de valor subjetivo por parte de la administración, que traslada la carga de la prueba de la existencia de una verdadera simulación a la mera discrepancia con un criterio de "**normalidad**" establecido por la propia autoridad, sin que medie la acreditación de los elementos tradicionales de la simulación conforme al Código Civil o al Código de Comercio.

Esta profunda transformación no es baladí, pues tiene consecuencias devastadoras para la seguridad jurídica y el Estado de Derecho. Al emplear estas nociones administrativas como una puerta de entrada para desconocer los efectos fiscales de actos jurídicos, la autoridad se arroga la facultad de reconfigurar la realidad jurídica de los contribuyentes sin declarar formalmente la nulidad o la inexistencia del acto en términos del derecho común. Este proceder elude las garantías procesales inherentes a la declaración de simulación, las cuales exigen un procedimiento específico, el respeto al derecho de

audiencia y defensa, y una carga probatoria estricta para la autoridad.

La práctica de la "**inexistencia fiscal**" por falta de materialidad, por ejemplo, ha sido objeto de múltiples controversias y ha llevado a la emisión de criterios jurisprudenciales que intentan poner límites a esta facultad administrativa, invocando principios como el de la primacía de la forma jurídica válida sobre una supuesta "**realidad económica**" no definida legalmente. Asimismo, la invocación de la "**razón de negocios**" como criterio de validez fiscal, si bien introducida en el Código Fiscal de la Federación en años recientes (artículo 5o. A), requiere de una aplicación restrictiva y sujeta a interpretación judicial, no pudiendo ser una herramienta discrecional para descalificar arbitrariamente cualquier operación.

En esencia, al diluir la precisión del concepto de simulación, el Ejecutivo, a través de sus órganos recaudadores, amplía indebidamente su margen de actuación, ejerciendo funciones normativas y calificadoras que invaden esferas propias del legislador y del juzgador.

Esta desarticulación de la teoría de la simulación, al margen de su acepción en el derecho privado, vulnera principios constitucionales fundamentales como el de legalidad tributaria (**artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**), el de seguridad jurídica (**artículos 14 y 16 constitucionales**) y el de división de poderes (artículo 49 constitucional).

Se genera una suerte de "**meta-simulación**" donde la administración fiscal, bajo una retórica de combate a la elusión, transforma una herramienta de derecho civil en un poder casi discrecional para redefinir la existencia misma de los actos jurídicos, sin las salvaguardas que el ordenamiento legal, tanto sustantivo como adjetivo, ha previsto.

Capítulo 17. El Estándar Probatorio y su Carácter Móvil

Otro elemento central que contribuye significativamente a la disfunción en la relación fisco-contribuyente es el carácter intrínsecamente móvil e indeterminable del estándar probatorio exigido al contribuyente. Tradicionalmente, la ley fiscal sustantiva, en su afán de adaptabilidad a la diversidad de las transacciones económicas, ha evitado establecer un catálogo cerrado de pruebas o un umbral específico de suficiencia para acreditar la existencia, materialidad y veracidad de las operaciones. A primera vista, esta aparente flexibilidad podría interpretarse como una ventaja para el contribuyente, permitiéndole demostrar sus hechos por cualquier medio admisible en derecho. Sin embargo, en el contexto actual de fiscalización agresiva, esta laguna normativa se ha transformado en una potente herramienta para la expansión discrecional e ilimitada del poder administrativo, desvirtuando el principio de legalidad y la seguridad jurídica que deben regir la actividad hacendaria.

La ausencia de una definición clara del estándar probatorio implica una desviación del principio de tipicidad que debe caracterizar a toda la norma jurídica, especialmente en materia tributaria. Al no existir reglas preestablecidas sobre qué tipo o cantidad de evidencia se considera suficiente, la autoridad fiscal, en la práctica, exige pruebas cada vez más complejas, detalladas y onerosas. Estas demandas pueden incluir desde la presentación de estudios económicos de transfer pricing que justifiquen una operación entre partes relacionadas, hasta la acreditación de la razón de negocios mediante intrincados

análisis de valor añadido y sustancialidad en la cadena de suministro, sin que exista una disposición legal explícita que defina ex ante cuándo la carga probatoria se considera válidamente satisfecha. El estándar se construye caso por caso, a partir de la convicción subjetiva del verificador y de criterios administrativos cambiantes, que a menudo se desarrollan y modifican de manera opaca o a través de prácticas internas no publicadas. Esta dinámica coloca al contribuyente en una posición de vulnerabilidad, pues no puede anticipar con certeza qué nivel de prueba será considerado suficiente, ni cómo se evaluará la totalidad de su acervo probatorio, generando una profunda incertidumbre jurídica.

Desde el punto de vista del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este modelo de **"estándar probatorio móvil"** compromete severamente el principio de seguridad jurídica y la garantía de legalidad. El precepto constitucional establece que **"Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho"**. La exigencia probatoria indeterminada vulnera la previsibilidad que todo gobernado debe tener respecto a las consecuencias de sus actos y a los requisitos para defenderse legalmente, pues las **"leyes expedidas con anterioridad"** no proveen la claridad necesaria sobre cómo demostrar la licitud y materialidad de sus operaciones fiscales. Esto impide al contribuyente planificar

adecuadamente sus actividades económicas y cumplir con sus obligaciones tributarias bajo un marco de certidumbre.

Asimismo, en relación con el artículo 17 constitucional, que garantiza el derecho a una tutela judicial efectiva, la naturaleza ambigua del estándar probatorio afecta la posibilidad real de que el contribuyente acceda a una justicia imparcial y expedita. Cuando un juez se enfrenta a un expediente administrativo construido bajo un estándar probatorio subjetivo y cambiante, se ve en la difícil situación de tener que evaluar la razonabilidad de una exigencia que carece de un anclaje legal claro y objetivo. Esta situación desdibuja la tradicional función del poder judicial de controlar la estricta legalidad de los actos administrativos, transformando el proceso contencioso en una discusión sobre la **"suficiencia probatoria administrativa"** según criterios que no fueron públicos ni explícitos desde el inicio. En consecuencia, el control de legalidad se erosiona, y la capacidad del juez para impartir justicia se ve mermada, ya que su resolución puede terminar basándose en una valoración de la evidencia que no se corresponde con parámetros normativos claros, sino con la discrecionalidad administrativa. La doctrina y la jurisprudencia han insistido repetidamente en la necesidad de que las cargas probatorias en el ámbito tributario estén claramente definidas, precisamente para salvaguardar estos derechos fundamentales del contribuyente.

Capítulo 18. Efectos Acumulativos y Normalización de la Excepción

Un rasgo distintivo del modelo analizado es la normalización de lo excepcional, un fenómeno que transforma mecanismos originalmente diseñados para salvaguardar la recaudación en situaciones extraordinarias, en la regla general de actuación del fisco. Instancias como las presunciones legales o fácticas, las calificaciones reforzadas de operaciones por ejemplo, la inexistencia o simulación de actos jurídicos y las exigencias probatorias intensas, que deberían aplicarse con cautela y solo ante indicios robustos de evasión o elusión, se han convertido en herramientas ordinarias de control. Este desplazamiento implica que la excepción pierde su justificación original y se institucionaliza, consolidándose como un método común y aceptado de fiscalización, lo que desvirtúa su naturaleza restrictiva y excepcional. La doctrina ha advertido sobre el peligro de que las medidas extraordinarias, al ser aplicadas de forma indiscriminada, erodan los principios fundamentales del derecho tributario, como el de capacidad económica y el de seguridad jurídica.

Esta institucionalización de la excepción tiene profundas implicaciones en la relación entre el Estado y el contribuyente. Los mecanismos de excepción, que en su génesis fueron pensados como contrapesos para supuestos de fraude comprobado o evidente, se utilizan ahora de manera preventiva o generalizada, trasladando al contribuyente una carga de prueba desproporcionada para acreditar la veracidad y materialidad de sus operaciones, incluso en ausencia de elementos indiciarios sólidos. Este escenario no solo dificulta el

cumplimiento de las obligaciones fiscales, sino que también vulnera la presunción de inocencia y la buena fe que deben regir en todo procedimiento administrativo sancionador o determinador de créditos fiscales, transformando al contribuyente en un sujeto bajo sospecha constante.

Este proceso se caracteriza por un notable efecto acumulativo. Cada nueva exigencia o mecanismo de excepción, considerado de forma aislada, podría presentarse como una medida razonable o incluso necesaria para combatir la elusión o la evasión. Sin embargo, es su acumulación sistemática y progresiva la que genera un entorno normativo distorsionado, en el cual la ley tributaria sustantiva aquella que define los hechos imponibles, los sujetos, las bases y las tasas pierde su centralidad y, en la práctica, es relegada a un segundo plano. La administración tributaria, mediante la interpretación extensiva de sus facultades de comprobación y la aplicación generalizada de figuras excepcionales, adquiere un poder configurador del sistema que va más allá de su rol ejecutivo. Esto implica que la legalidad, entendida como el sometimiento estricto al mandato legislativo, se fragmenta y se reconstruye, no en las Cámaras legislativas, sino en la práctica administrativa cotidiana, a menudo a través de criterios internos, circulares o prácticas no vinculantes que, sin embargo, se imponen a los contribuyentes.

El efecto combinado de estas medidas genera una asimetría de poder insostenible. La proliferación de presunciones, la intensificación de la fiscalización y la ambigüedad en los estándares probatorios culminan en una suerte de "**paralegalidad administrativa**", donde las decisiones y

procedimientos de la autoridad, más que la ley formal, establecen el verdadero alcance de las obligaciones tributarias y las consecuencias de su incumplimiento. Esta dinámica erosiona la confianza del contribuyente en la predictibilidad del sistema y su capacidad de planificar sus actividades económicas con certeza, contraviniendo el principio de legalidad tributaria que exige que los elementos esenciales del tributo estén definidos de forma clara y exhaustiva en la ley.

Desde la teoría del derecho, este fenómeno puede describirse como una mutación funcional del sistema normativo. En este contexto, la fuente real de las obligaciones tributarias y de los límites a la actuación administrativa deja de ser la ley formalmente expedida por el poder legislativo y pasa a ser la práctica administrativa, con sus interpretaciones cambiantes y sus exigencias en constante evolución. Esta forma de mutación es profundamente incompatible con los pilares de un Estado constitucional de derecho, el cual se funda en la separación de poderes donde la función de crear leyes recae exclusivamente en el legislador y en la primacía de la ley como expresión de la voluntad general y garantía de los derechos individuales. La doctrina constitucional ha enfatizado que la potestad reglamentaria y la actuación administrativa deben estar siempre subordinadas a la ley, sin que puedan desvirtuarla, ampliarla o restringirla más allá de los términos que el propio legislador ha establecido. Cualquier desviación en este sentido representa una usurpación de funciones y una alteración del orden constitucional establecido.

Esta mutación funcional también compromete gravemente el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política, al privar a los particulares de la certeza sobre las normas que rigen sus conductas y las consecuencias de sus actos. Además, impacta negativamente la tutela judicial efectiva, establecida en el artículo 17, dado que los órganos jurisdiccionales se enfrentan a la difícil tarea de revisar actos administrativos fundados en criterios "normalizados" que, aunque carecen de respaldo legal explícito, operan como verdaderas normas. En última instancia, esta dinámica socava la legitimidad del sistema tributario y la confianza ciudadana en las instituciones, al percibir un sistema donde la arbitrariedad administrativa puede prevalecer sobre el mandato legal.

Capítulo 19. Respuesta desde el Control Constitucional Estructural

La respuesta jurídica a este fenómeno de normalización de la excepción y acumulación de exigencias fiscales no puede limitarse a la anulación de actos administrativos aislados o a la mera declaratoria de inconstitucionalidad de preceptos normativos individuales. Requiere, por el contrario, un control constitucional de índole estructural, que trascienda la revisión casuística y atienda a la arquitectura sistémica en su conjunto y a los efectos acumulativos que la conjunción de diversas disposiciones y prácticas genera. Este enfoque no implica negar la legitimidad del Código Fiscal de la Federación ni de las facultades de comprobación otorgadas a la autoridad tributaria, las cuales son esenciales para la recaudación y el sostenimiento del gasto público, sino que busca reubicar funcionalmente cada elemento dentro de sus estrictos límites constitucionales, garantizando la supremacía de la Carta Magna y los derechos fundamentales de los contribuyentes. La labor judicial debe, por tanto, ir más allá de la subsunción formal, adentrándose en la comprensión de cómo el sistema, en su operación diaria, puede desvirtuar principios esenciales.

Este control estructural debe fundamentarse en una visión holística del ordenamiento jurídico, donde la Constitución no es solo un conjunto de normas dispersas, sino un bloque de juridicidad que irradia sus principios a todas las ramas del derecho. Así, la judicatura, tanto en sede constitucional como en la administrativa, está llamada a evaluar no solo si un acto o una norma se ajusta formalmente a una disposición legal o reglamentaria, sino, crucialmente, si el uso de esa norma o la

ejecución de ese acto respeta su función constitucional intrínseca y los principios que informan el sistema jurídico. Esta perspectiva es vital cuando se observa que una disposición adjetiva, concebida para regular el procedimiento o la forma, es utilizada para producir efectos sustantivos que alteran la esfera jurídica material del contribuyente, muchas veces contraviniendo el principio de reserva de ley en materia tributaria (**Art. 31, Fracc. IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**) o el **derecho a la seguridad jurídica (Art. 16 Constitucional)**. En tales casos, procede una corrección interpretativa profunda, no meramente superficial. Es aquí donde el concepto de "Ius Mutantur" adquiere una relevancia crítica como criterio de cierre interpretativo: no para flexibilizar la legalidad o permitir arbitrariedades, sino precisamente para impedir su vaciamiento funcional y la desnaturalización de las instituciones jurídicas por una aplicación desmedida o incongruente con los fines constitucionales.

Como bien sostiene Robert Alexy (2007) en su teoría de los derechos fundamentales y el razonamiento práctico, el control constitucional debe atender no solo a la validez formal de las normas (**su adecuación a los procedimientos de creación**), sino, y con igual o mayor énfasis, a su peso específico dentro del sistema y a los efectos reales que producen sobre los principios en conflicto. La labor del juzgador se convierte entonces en un ejercicio de ponderación y optimización. En el caso específico que se analiza, el conflicto se produce entre la búsqueda legítima de eficiencia administrativa por parte de la autoridad fiscal y la estricta legalidad tributaria, que exige certeza y previsibilidad para el contribuyente. Asimismo, existe

una tensión entre la discrecionalidad técnica de la administración para llevar a cabo sus funciones de comprobación y el principio de reserva de ley, que demanda que las obligaciones sustantivas y los límites a los derechos de los ciudadanos estén establecidos por el Poder Legislativo. Finalmente, se contraponen la necesidad de un control fiscal robusto con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, al debido proceso y a la seguridad jurídica que deben prevalecer en todo Estado de Derecho. La resolución de estos conflictos no puede hacerse mediante la anulación sistemática, sino a través de una interpretación sistemática que reequilibre los pesos y funciones de cada elemento en aras de la integridad constitucional.

Capítulo 20. La Reserva de Ley Tributaria como Límite Material al Procedimiento

Una de las confusiones más persistentes en la práctica fiscal es asumir que la reserva de ley se agota en la creación formal del tributo y que, una vez definido el hecho imponible en la ley sustantiva, el procedimiento puede moldearse libremente por el legislador adjetivo y, en la práctica, por la administración. Esta lectura es incompleta y funcionalmente errónea, pues ignora el alcance garantista integral que el principio de legalidad tributaria debe poseer en un Estado de Derecho, el cual no solo exige la intervención del poder legislativo para la creación del gravamen, sino también para la configuración de las bases que aseguren su justa y previsible aplicación. Dicha percepción reduccionista, a menudo motivada por la búsqueda de eficiencia en la recaudación, menoscaba la seguridad jurídica del contribuyente y desvirtúa el rol primario del legislador.

La reserva de ley tributaria no solo protege el nacimiento abstracto de la obligación, sino también las condiciones materiales bajo las cuales esa obligación puede ser concretada, exigida y sancionada. Esto implica que los elementos esenciales del tributo sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, al ser definidos por ley, no pueden ser desvirtuados o alterados por normas de rango inferior o por la actuación administrativa. La función del procedimiento fiscal debe ser meramente instrumental: servir como cauce para la aplicación de la ley sustantiva, garantizando la observancia de los derechos fundamentales del contribuyente. En este sentido, la jurisprudencia de diversos tribunales constitucionales ha

enfatisado que la reserva de ley se extiende a todo aquello que configura la sustancia de la relación tributaria, incluyendo las facultades de comprobación y las cargas impuestas al particular.

Cuando el procedimiento deja de ser un medio neutro de aplicación y se convierte en un espacio de redefinición sustantiva, la reserva de ley se ve vulnerada aunque formalmente el tributo permanezca en la ley. Esto ocurre, por ejemplo, cuando se establecen requisitos probatorios excesivos o se invierte la carga de la prueba de forma irrazonable a través de disposiciones reglamentarias o circulares administrativas, lo que en la práctica dificulta o imposibilita al contribuyente la demostración del cumplimiento o la desvirtuación de un crédito fiscal. La desnaturalización de la reserva de ley mediante la vía adjetiva representa una delegación impropia de facultades legislativas y una erosión de la garantía constitucional que protege el patrimonio de los ciudadanos frente al arbitrio del poder público.

Desde esta perspectiva, el procedimiento fiscal no es constitucionalmente indiferente. Está sujeto a límites materiales derivados de la legalidad tributaria estricta, lo que significa que cada paso procesal debe guardar coherencia y proporcionalidad con los fines de la tributación y el respeto a los derechos fundamentales. El legislador adjetivo no puede habilitar a la autoridad administrativa para introducir, por vía procedimental, requisitos o condiciones que modifiquen el contenido efectivo del hecho imponible o de su base. Menos aún puede hacerlo el propio Ejecutivo mediante interpretación administrativa o reglas de carácter general, pues de permitirse, se estaría abriendo la

puerta a una tributación por vía administrativa, ajena al control parlamentario y susceptible de ser modificada sin el debido proceso legislativo. La función del procedimiento es concretar el mandato legal, no reformularlo o ampliarlo.

La extensión de la reserva de ley a los aspectos materiales del procedimiento tributario se fundamenta en la necesidad de asegurar la plenitud del principio de legalidad, reconocido en diversas Constituciones (*e.g., artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o similares en otras jurisdicciones latinoamericanas*), que exige que no haya tributo sin ley. Este principio se proyecta no solo sobre la creación del impuesto, sino también sobre su aplicación concreta, evitando que el Estado pueda imponer cargas no previstas o más gravosas que las estipuladas por el órgano representativo de la voluntad popular. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Argentina, o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en México, han desarrollado una profusa jurisprudencia que subraya la esencialidad de la ley en la conformación de los elementos tributarios y la imposibilidad de que normas secundarias o actos administrativos los alteren.

Por tanto, cualquier disposición procedimental que, so pretexto de regular la forma en que se aplica la ley sustantiva, termine por modificar el alcance del hecho imponible, la base gravable, o la propia obligación tributaria, debe considerarse inconstitucional por violación directa a la reserva de ley. La interpretación constitucional debe ser teleológica, salvaguardando el propósito garantista del principio de legalidad, que es proteger a los particulares de cargas fiscales que no

cuenten con el debido respaldo y consenso democrático expresado en una ley formal y material. Este entendimiento sistémico garantiza la coherencia del ordenamiento jurídico y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

20.1. El Uso del Procedimiento como Técnica de Corrección Normativa

El análisis funcional del Código Fiscal de la Federación, y de marcos normativos tributarios análogos en otras jurisdicciones, revela que el procedimiento ha sido sistemáticamente utilizado como una técnica de corrección normativa indirecta. Esta práctica emerge principalmente frente a leyes sustantivas que, ya sea por su diseño original, por la dificultad inherente a la previsión de todas las situaciones posibles, o por expresos límites constitucionales derivados del principio de legalidad tributaria estricta, no incorporan cláusulas generales antiabuso amplias y explícitas. En tales escenarios, la administración tributaria ha desarrollado una práctica de ajuste y modulación del contenido material de las obligaciones fiscales mediante la calificación y recalificación procedimental de operaciones y estructuras jurídicas, buscando alcanzar resultados que considera deseables desde una perspectiva de "justicia fiscal" o eficiencia recaudatoria, pero que no están inequívocamente previstos en la ley sustantiva.

Esta aproximación no solo es una respuesta a la ausencia de normativas antiabuso explícitas, sino que a menudo se convierte en una vía para introducir, de facto, nuevas interpretaciones o incluso nuevas cargas tributarias sin la necesaria intervención legislativa. Se manifiesta en la recaracterización de actos

jurídicos, la desconsideración de formas legales o la negación de efectos fiscales a transacciones legítimas bajo la premisa de su "**artificiosidad**" o "**finalidad evasiva**", incluso cuando tales conceptos no están plenamente desarrollados en el texto legal primario. Este uso del procedimiento, por tanto, trasciende su naturaleza instrumental para adquirir una dimensión sustantiva, impactando directamente la configuración del hecho imponible, la base gravable o incluso la sujeción pasiva, elementos que por mandato constitucional deben estar definidos por la ley formal.

La adopción de esta técnica evita el costo político y democrático inherente a una reforma legislativa abierta y transparente. La modificación de una ley tributaria requiere consenso parlamentario, debate público, y está sujeta a un escrutinio constitucional previo, garantizando la deliberación democrática y el control de constitucionalidad. En contraste, al emplear el procedimiento para negar efectos fiscales en casos considerados "**indeseables**" por la autoridad, se gesta una suerte de "**legislación en sombra**" o "**derecho administrativo creativo**". Esta normativa implícita, producida caso por caso o a través de reglas de carácter general emitidas por el Ejecutivo sin pasar por el proceso legislativo, carece de la legitimidad democrática y del control judicial robusto que acompañan a la ley formal. Constituye una erosión del principio de reserva de ley en su dimensión material, al permitir que el Ejecutivo incida en elementos esenciales del tributo que solo corresponden al legislador.

Desde la perspectiva de la división de poderes, este fenómeno reviste una gravedad particular. La Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, en su Artículo 31, fracción IV, establece de manera inequívoca que la contribución debe estar **"establecida en ley"**. Este mandato no solo se refiere a la existencia formal de un precepto, sino a su contenido material y a la imposibilidad de que las autoridades administrativas creen tributos o alteren sus elementos esenciales. Cuando el Ejecutivo, a través de sus órganos administrativos, no solo ejecuta la ley, sino que la **"corrige"** o la **"complementa"** conforme a su propia valoración de conveniencia o equidad fiscal, se desdibuja la frontera entre la función legislativa y la ejecutiva. Esta corrección no se presenta, de ordinario, como una modificación normativa explícita. Se disfraza, en cambio, de actos de verificación, comprobación, valoración probatoria o interpretación jurídica de la ley. Sin embargo, sus efectos son inequívocamente normativos, generando obligaciones o privando de derechos a los contribuyentes de manera que no se deriva directamente del texto legal aprobado por el Congreso. La jurisprudencia constitucional ha sido reiterativa en señalar que los actos administrativos no pueden ir más allá de lo que la ley establece, bajo pena de vulnerar el principio de legalidad y seguridad jurídica, criterios que resultan particularmente sensibles en materia tributaria.

Capítulo 21. La Deferencia Judicial y su Papel en la Consolidación del Modelo

La consolidación de este modelo no puede explicarse únicamente por la actuación administrativa. La deferencia judicial ha desempeñado un papel central y a menudo crítico en su validación. En numerosos casos, los tribunales han aceptado acríticamente o con un escrutinio limitado los criterios administrativos emitidos por la autoridad fiscal, bajo la premisa de que se trata de cuestiones eminentemente técnicas, fácticas o probatorias, cuya valoración está reservada al ámbito de experticia y discrecionalidad de la autoridad fiscal. Esta aproximación minimiza el examen sobre la naturaleza jurídica de los actos impugnados, enfocándose más en la regularidad formal del procedimiento que en la trascendencia sustantiva de sus efectos.

Este fenómeno de deferencia, si bien puede justificarse en cierta medida por la complejidad inherente a la materia tributaria y la presunción de especialización de la administración, acarrea un costo constitucional significativo. Al renunciar a un control estricto sobre la función materialmente normativa que, como se ha analizado, se ejerce a través del procedimiento, el juez se convierte en un agente, consciente o inconsciente, de la normalización y expansión del poder administrativo más allá de sus límites constitucionales. El control jurisdiccional se desplaza de un riguroso examen de legalidad, donde se verifica la estricta sujeción del acto administrativo a la ley formal, a un examen de mera razonabilidad o proporcionalidad, lo que debilita

intrínsecamente los principios de reserva de ley en materia tributaria y la división de poderes, pilares del Estado de Derecho.

Esta reorientación del escrutinio judicial implica que la determinación del hecho imponible, las exenciones y las tarifas, que son facultades exclusivas del Poder Legislativo según lo dispuesto en artículos constitucionales como el 31, fracción IV, en el caso de México, termina siendo moldeada o incluso alterada por interpretaciones administrativas validadas por los tribunales. La deferencia judicial, en este contexto, otorga una legitimidad indirecta a la "legislación en sombra" que emana de la práctica administrativa, desdibujando la frontera entre la aplicación de la ley y su creación.

No se trata de exigir al juez que sustituya a la administración en la valoración de hechos técnicos o en la cuantificación de una obligación fiscal, para lo cual la autoridad puede gozar de un margen de apreciación razonable. Por el contrario, se trata de reclamar un escrutinio más profundo y un control de constitucionalidad reforzado sobre el uso de las facultades procedimentales. Cuando la autoridad administrativa utiliza el procedimiento no solo para verificar el cumplimiento de la ley, sino para producir efectos sustantivos que modifican o crean obligaciones tributarias no previstas por el legislador, o para desconocer derechos legalmente establecidos bajo el velo de una cuestión técnica o probatoria, el juez debe intervenir activamente para restituir el equilibrio constitucional entre los poderes y salvaguardar el principio de legalidad tributaria, la seguridad jurídica y los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La jurisprudencia debería orientarse a establecer criterios más estrictos para discernir cuándo una cuestión es puramente técnica o fáctica y cuándo, detrás de esa apariencia, subyace una decisión que implica una calificación jurídica sustantiva con consecuencias normativas.

La ausencia de este escrutinio riguroso no solo erosiona el control judicial, sino que también fomenta la arbitrariedad y la imprevisibilidad en la aplicación de las normas fiscales, contrariando principios esenciales de un sistema jurídico democrático y garantista.

Capítulo 22. La Tutela Judicial Efectiva como Límite Estructural

La tutela judicial efectiva, piedra angular del Estado de Derecho, trasciende la mera garantía de acceso a los órganos jurisdiccionales. Su alcance impone límites intrínsecos y estructurales al diseño, configuración y aplicación del procedimiento administrativo, asegurando que las actuaciones de la administración se sometan a un control sustantivo y no meramente formal. Este principio, consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y reconocido ampliamente en el derecho internacional de los derechos humanos, particularmente en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, exige que todo individuo tenga la posibilidad de obtener una decisión judicial sobre sus derechos y obligaciones de manera pronta, completa e imparcial.

Desde esta perspectiva, un procedimiento administrativo que, por su configuración normativa, su desarrollo práctico o su interpretación por parte de la autoridad, dificulta, obstaculiza o incluso imposibilita una defensa real y efectiva por parte del administrado, deviene en inconstitucional e incompatible con los estándares interamericanos. No se trata solo de la existencia de etapas procesales, sino de la idoneidad y eficacia de estas para permitir al particular alegar, probar y contradecir en condiciones de igualdad. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha enfatizado que la tutela judicial efectiva comprende no solo la garantía de una justicia pronta y expedita,

sino también la existencia de recursos judiciales adecuados y efectivos para la protección de los derechos.

En el modelo específico de procedimiento tributario bajo análisis, la tutela judicial efectiva se ve gravemente comprometida debido a un "doble desplazamiento" que altera la esencia del control de legalidad. En primera instancia, el contenido normativo de la obligación tributaria, que debería emanar de la ley en sentido estricto, es definido en sede administrativa a través de criterios interpretativos abiertos, circulares o reglas de carácter general que, en la práctica, adquieren un valor normativo sustitutivo. Este desbordamiento de la función administrativa en el ámbito de la reserva de ley genera una profunda incertidumbre jurídica y erosiona el principio de legalidad tributaria, pilar fundamental de nuestro sistema.

En segundo lugar, y como corolario del anterior, el control judicial sobre estas actuaciones se limita a evaluar la "**razonabilidad**" o "**proporcionalidad**" de esos criterios administrativos, en lugar de contrastarlos con una norma legal clara, expresa y previa. Esta aproximación judicial, si bien busca evitar la sustitución de la administración en sus facultades técnicas, termina por convalidar un ejercicio extralimitado de poder. El resultado es un "**círculo cerrado**" o un "**bucle autorreferencial**" en el que la administración establece el estándar de conducta, lo aplica unilateralmente y, finalmente, el juez se abstiene de realizar un examen a fondo de su apego a la ley, validando implícitamente la interpretación administrativa. Este proceso desnaturaliza la función de control que le es propia al Poder Judicial, convirtiéndolo en un mero validador de decisiones previas.

Desde una perspectiva estructural y dogmática, este modelo procesal vacía de contenido real el derecho fundamental a un recurso efectivo, transformando el proceso jurisdiccional de un instrumento de control del poder en una etapa adicional dentro del propio ejercicio del poder administrativo.

La interposición de un recurso deja de ser una vía genuina para la revisión crítica de la actuación administrativa y se convierte en un formalismo más, una extensión de la lógica autoritaria.

La tutela judicial efectiva, en su sentido más profundo, exige romper ese círculo vicioso. Esto implica una reorientación del control judicial hacia la legalidad sustantiva, lo que demanda del juez no solo un escrutinio de la razonabilidad procedimental, sino una confrontación directa y sin ambages de los actos administrativos con la ley y los principios constitucionales, restableciendo así el equilibrio entre los poderes y garantizando la supremacía del principio de legalidad.

Capítulo 23. Aportes del Derecho Comparado y del Derecho Interamericano

El derecho comparado ofrece una invaluable perspectiva sobre cómo diversos sistemas constitucionales han abordado y resuelto problemáticas análogas a las que enfrenta el ordenamiento jurídico mexicano en materia fiscal. En particular, se observa una clara tendencia a reforzar el principio de reserva de ley y a limitar de manera estricta el uso de cláusulas abiertas, conceptos jurídicos indeterminados o remisiones amplias a la potestad reglamentaria en el ámbito tributario. Esta orientación busca salvaguardar la seguridad jurídica y prevenir la arbitrariedad en la determinación de las obligaciones fiscales, que por su naturaleza inciden directamente en la esfera patrimonial de los ciudadanos.

A nivel europeo, por ejemplo, el principio de legalidad tributaria, reconocido en constituciones como la española (**Art. 31.3 CE**) o la alemana (**Art. 104a GG**), se ha interpretado de forma rigurosa. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, por ejemplo, ha establecido que la ley no solo debe prever el tributo y sus elementos esenciales (**hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, sujetos pasivos**), sino que también debe garantizar un grado de previsibilidad suficiente de la carga fiscal. Esto implica que la indeterminación normativa, aun cuando admita mecanismos antiabuso necesarios para combatir el fraude fiscal, no puede ser tal que la administración goce de una discrecionalidad ilimitada para crear o modular la obligación tributaria. La doctrina insiste en que las normas antiabuso deben ser claras, objetivas y respetuosas con el

principio de proporcionalidad, evitando que su aplicación se convierta en una extensión encubierta de la potestad legislativa.

En el ámbito del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (**Corte IDH**), si bien no ha desarrollado una doctrina específica o numerosa en materia tributaria, ha establecido principios generales que son plenamente aplicables y tienen un profundo impacto en la interpretación de las normas fiscales. Entre estos principios destacan la legalidad como previsibilidad, la prohibición de sanciones basadas en criterios vagos, y la exigencia de recursos judiciales efectivos.

El principio de legalidad, consagrado en el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (**CADH**) que prohíbe la aplicación de leyes retroactivas o la imposición de penas sin previa ley, se extiende a la necesidad de que las normas que definen obligaciones y sanciones sean claras, precisas e inequívocas. En el contexto tributario, esto implica que el contribuyente debe poder conocer de antemano el alcance de su obligación y las consecuencias de su incumplimiento, sin depender de interpretaciones administrativas caprichosas o cambiantes. La prohibición de sanciones basadas en criterios vagos o indeterminados se enlaza directamente con el debido proceso legal (**artículo 8 CADH**) y la seguridad jurídica, exigiendo que las conductas sancionables y las sanciones correspondientes estén tipificadas con suficiente antelación y claridad en la ley.

Asimismo, la Corte IDH ha sido enfática en la necesidad de garantizar recursos judiciales efectivos, conforme al artículo 25 de la CADH. La efectividad de un recurso no se limita a su existencia formal, sino que implica que dicho recurso debe ser idóneo para producir el resultado para el que fue concebido, es decir, proteger el derecho o la garantía que se alega vulnerado. En materia tributaria, esto significa que el control judicial no puede ser meramente formal o superficial, sino que debe permitir una revisión sustantiva de la legalidad y convencionalidad de los actos administrativos que determinan la obligación fiscal.

Un recurso que solo evalúa la "razonabilidad" de un criterio administrativo sin contrastarlo con una norma legal clara, o que convalida una interpretación administrativa que desborda el marco legal, vacía de contenido la garantía del recurso efectivo.

En México, la incorporación del control de convencionalidad, impulsado por la reforma constitucional de 2011 en materia de derechos humanos y diversas tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, obliga a todos los jueces a integrar estos estándares interamericanos en su análisis.

Los operadores jurídicos, al resolver controversias fiscales, deben no solo aplicar la Constitución y las leyes, sino también interpretar y aplicar estas últimas a la luz de los tratados internacionales de derechos humanos en los que el Estado mexicano es parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia (principio pro persona). Ello refuerza la necesidad de un control estructural del procedimiento fiscal,

especialmente cuando este se utiliza para producir efectos sustantivos que, por su naturaleza, deberían estar reservados a la ley. Este control estructural debe examinar no solo la legalidad de los actos individuales, sino también la coherencia del sistema procedimental en su conjunto con los principios de legalidad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva derivados del marco constitucional e interamericano.

Capítulo 24. La Duplicación Funcional de Poderes: Cuando el Ejecutivo Legisla al Aplicar

El eje estructural del problema puede formularse con mayor precisión en términos de duplicación funcional de poderes. No se trata, en su manifestación más crítica, de una invasión formal de competencias donde el Ejecutivo asume explícitamente la función legislativa y expide una ley nueva. Por el contrario, se trata de una situación más sutil, insidiosa y, por ello, más peligrosa para el Estado de Derecho: al ejercer sus facultades reglamentarias y de interpretación administrativa del derecho, el Ejecutivo produce el mismo efecto normativo que si estuviera legislando. Esta duplicación funcional se manifiesta de manera palpable cuando la autoridad fiscal define, en el caso concreto o mediante criterios generales que carecen de la jerarquía normativa legal, condiciones de existencia, validez o eficacia fiscal que no están clara y expresamente previstas por el legislador primario, es decir, por el Congreso.

Esta práctica trasgrede no solo el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que además diluye la división de poderes al permitir que la autoridad administrativa cree, modifique o extinga elementos esenciales de la obligación tributaria. Un ejemplo recurrente se observa en la emisión de reglas de carácter general o criterios no vinculantes que, en la práctica, establecen supuestos de causación, exenciones o deducciones no contempladas o delimitadas de forma ambigua por la ley, otorgando a la

autoridad una facultad cuasi-legislativa en detrimento de la seguridad jurídica y la previsibilidad para los contribuyentes.

Desde la teoría constitucional, la división de poderes, concepto acuñado por Montesquieu y pilar de la democracia liberal, no se limita a una mera separación orgánica de los entes estatales (**Legislativo, Ejecutivo, Judicial**), sino que persigue, en su esencia teleológica, evitar la concentración de funciones decisorias esenciales en un solo órgano y establecer un sistema de frenos y contrapesos. En este esquema, el legislador define el marco general y las reglas sustantivas del juego social y económico. El Ejecutivo, por su parte, se encarga de la correcta y fiel aplicación de esas leyes en la realidad concreta. Finalmente, el juez controla que tanto la actividad legislativa como la ejecutiva se conformen con los mandatos supremos de la Constitución.

Cuando el Ejecutivo, al amparo de normas adjetivas o procedimentales que le confieren discrecionalidad en la aplicación, introduce criterios o interpretaciones de índole sustantiva que alteran o condicionan la aplicación material de la ley, el equilibrio inherente a este sistema se rompe. El poder reglamentario, si bien indispensable para la operatividad de las leyes, no puede desbordar los límites de lo reglado por el legislador, ni mucho menos sustituirlo en la creación de normas sustantivas. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido consistente en señalar que los reglamentos, aunque complementarios, deben estar subordinados a la ley y no pueden ir más allá de su espíritu o letra, lo que representa un control sobre esta potencial extralimitación funcional.

En materia tributaria, esta ruptura del equilibrio constitucional es especialmente grave y reviste una particular intensidad, toda vez que el poder de gravar la riqueza y la actividad de los ciudadanos es una de las expresiones más intensas y sensibles del poder estatal. La imposición de tributos afecta directamente los derechos fundamentales de propiedad, libertad económica y seguridad jurídica de los particulares. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de los principios de legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad (artículo 31, fracción IV), exige que ese poder impositivo esté estrictamente canalizado por la ley, entendida como un acto del Poder Legislativo, y no por la discrecionalidad administrativa o por criterios que carezcan de la fuerza normativa de una ley formal.

La duplicación funcional se produce, entonces, cuando el Ejecutivo no se limita a la verificación objetiva de si un hecho generador de impuestos ocurrió en la realidad fáctica, sino que avanza un paso más allá, decidiendo normativamente si ese hecho, tal como lo establece la ley, debe o no producir los efectos fiscales que legalmente le corresponden, conforme a parámetros de valoración o ponderación que la propia autoridad administrativa construye al margen de la ley. Esto transforma al órgano aplicador en un co-legislador de facto, desvirtuando el diseño constitucional que reserva al Legislativo la delicada tarea de establecer las cargas tributarias, garantizando con ello la representación popular en una de las áreas más sensibles del ejercicio del poder público.

24.1. El Fenómeno de la Ley Aplicada frente a la Ley Vigente

Una manera útil de describir este problema que emana de la duplicación funcional de poderes es distinguir conceptualmente entre la ley vigente y la ley aplicada. La ley vigente se refiere, en su sentido más puro y formal, a la norma jurídica emanada exclusivamente del Poder Legislativo, aprobada siguiendo los procedimientos constitucionales establecidos para la creación de leyes, y debidamente publicada en los órganos oficiales de difusión. Esta ley es el reflejo de la voluntad soberana expresada por el órgano representativo del pueblo, y su contenido está revestido de la presunción de legitimidad y obligatoriedad que le confiere el principio de legalidad.

En contraposición, la ley aplicada no es la norma en su texto original, sino aquella que, en la práctica cotidiana y en la interacción directa con los particulares, rige efectivamente su conducta. Esta "**ley**" es el producto de la interpretación, desarrollo y ejecución que la administración pública, y en particular las autoridades fiscales, realizan de la ley vigente. Incluye no solo los reglamentos que la desarrollan, sino también criterios administrativos generales, circulares interpretativas, resoluciones de carácter vinculante para la propia administración, e incluso las decisiones adoptadas en casos concretos que, por su reiteración o autoridad, terminan configurando un entendimiento particular del precepto legal.

En un Estado constitucional de derecho sano y funcional, la distinción entre ley vigente y ley aplicada debería ser mínima, coincidiendo ambas de manera sustancial en su espíritu y

alcance. Es decir, la administración interpreta y aplica la ley, pero sin desvirtuar su sentido esencial ni añadir condiciones no previstas por el legislador. Las diferencias interpretativas son inherentes a la complejidad del lenguaje jurídico y a la dinámica social, y son tolerables siempre que se mantengan dentro de los márgenes razonables de la exégesis legal, sin alterar la estructura fundamental del deber jurídico o de las facultades y prohibiciones. El principio de seguridad jurídica se fundamenta en esta coincidencia esperada y en la previsibilidad que de ella se deriva para los ciudadanos.

Sin embargo, en el modelo patológico que aquí se analiza, la brecha entre la ley vigente y la ley aplicada no solo se amplía, sino que se convierte en un abismo que compromete la esencia del sistema legal. La ley vigente, aprobada por el legislador, puede definir el hecho imponible o los elementos esenciales de un tributo de una manera determinada. Pero la ley aplicada, construida a partir de una proliferación de criterios administrativos, manuales de auditoría, e interpretaciones muchas veces extralimitadas o innovadoras, lo redefine de facto, estableciendo condiciones de existencia, validez o eficacia que no encuentran respaldo expreso o implícito en la norma legal. Esto se manifiesta, por ejemplo, cuando la autoridad fiscal, bajo el pretexto de "interpretar" la ley, introduce requisitos documentales o sustanciales adicionales para la deducibilidad de un gasto o la procedencia de un acreditamiento, o bien ignora excepciones explícitamente contempladas por el legislador.

Esta divergencia genera consecuencias directas y profundamente corrosivas para la seguridad jurídica, pilar

fundamental de todo ordenamiento jurídico. El contribuyente, en su actuar, orienta su conducta y toma sus decisiones económicas conforme a lo que establece la ley vigente, confiando en su claridad y en la protección que le otorga el principio de reserva de ley en materia tributaria (**Art. 31, Fracc. IV Constitucional, en el caso mexicano, o equivalentes en otras jurisdicciones**). No obstante, en la fase de control y exigencia, es juzgado y sancionado conforme a la ley aplicada, una versión de la norma que puede diferir sustancialmente de la original y que, a menudo, es construida a posteriori o comunicada de forma poco accesible. Esta situación invierte la lógica del derecho, donde la norma previa y conocida debe regir el actuar del ciudadano.

El principio de legalidad, lejos de cumplir su función orientadora y garantista que exige que las obligaciones y cargas impuestas a los ciudadanos deriven de una ley formal y material, se transforma en una mera ficción formal. La existencia de una ley publicada no es suficiente si su contenido material es constantemente modificado o redefinido por la acción administrativa. En la práctica, el contribuyente se ve obligado a descifrar no solo el texto legal, sino también la vasta y cambiante red de criterios administrativos, lo cual introduce un elemento de imprevisibilidad y arbitrariedad. Esta dinámica no solo contraviene postulados constitucionales como el de legalidad tributaria (***nullum tributum sine lege***), sino que también socava la confianza ciudadana en las instituciones y en la estabilidad del marco jurídico, abriendo la puerta a una discrecionalidad administrativa excesiva que desdibuja la frontera entre la aplicación y la creación de la norma fiscal.

Capítulo 25. El Rol de las Reglas Administrativas y Criterios Internos

La brecha entre la ley vigente, emanada del Poder Legislativo y publicada conforme a los procedimientos constitucionales, y la ley aplicada, que rige la conducta de los particulares a través de la interpretación y ejecución administrativa, se profundiza de manera crítica con el uso intensivo de reglas administrativas, criterios internos y lineamientos operativos. Si bien estos instrumentos se presentan formalmente como herramientas esenciales para la organización, la eficiencia y la estandarización de los procesos dentro de la administración pública, en la práctica, su impacto trasciende esta función instrumental. De hecho, operan frecuentemente como verdaderas fuentes normativas secundarias, dotadas de una capacidad material para condicionar, e incluso determinar, el resultado y la legalidad de los procedimientos fiscales. Esta desviación de su propósito original genera una zona de penumbra en la cual la discrecionalidad administrativa puede devenir en arbitrariedad, socavando la predictibilidad jurídica.

Esta dinámica implica que la Administración no solo interpreta la ley, sino que, a través de estos mecanismos, llega a configurarla o complementarla en aspectos sustantivos que deberían estar reservados al legislador. Ello se manifiesta cuando, por ejemplo, los lineamientos internos o criterios de aplicación definen categorías de contribuyentes, requisitos de prueba o valoraciones económicas que no encuentran un correlato explícito y detallado en la ley formal. En un sistema jurídico sano, las normas administrativas deben ser de carácter adjetivo o

procedimental, sin invadir el campo de la reserva de ley que garantiza que solo el legislador establezca los elementos esenciales de las obligaciones y los derechos. Cuando la Administración Pública se extralimita, se produce una desnaturalización de la jerarquía normativa y una alteración de las garantías constitucionales del gobernado.

El artículo 49-Bis del Código Fiscal de la Federación (CFF), al permitir la emisión de reglas para la mejor aplicación de las disposiciones fiscales, se erige en un punto neurálgico y un pilar fundamental para esta dinámica expansiva del poder administrativo. Aunque la finalidad original de esta facultad radica en proporcionar claridad y operatividad a la ley mediante normatividad complementaria de carácter técnico y procedimental, el problema radica en la perversión de su uso. Esta disposición ha sido utilizada, con una frecuencia preocupante, para fijar estándares sustantivos de valoración, establecer cargas probatorias adicionales o modificar indirectamente los elementos esenciales de los hechos imponibles que inciden directamente en la determinación del crédito fiscal.

Un ejemplo palmario ocurre cuando una regla administrativa, al margen de lo dispuesto expresamente por la ley, define qué tipo de prueba documental es "**suficiente**" para acreditar una deducción, o qué "**conducta**" se considera evasiva aun cuando la ley guarda silencio o establece un marco general. En tales escenarios, la regla deja de ser un instrumento de aplicación para convertirse en una norma creadora de deberes o limitaciones no previstas por el legislador, operando ultra vires.

La jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación ha establecido criterios que, aunque reconocen la facultad reglamentaria del Ejecutivo, enfatizan que esta debe limitarse a detallar y pormenorizar lo establecido por la ley sin ir más allá de ella, contradecirla o establecer nuevas cargas. Sin embargo, en la práctica fiscal, la delgada línea entre "**detallar**" y "**legislar**" es difusa y constantemente rebasada por la autoridad administrativa, amparándose en la necesidad de "**mejor aplicación**".

Esto contraviene el principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que los elementos esenciales de las contribuciones (**sujeto, objeto, base, tasa o tarifa**) estén establecidos de forma clara y precisa en una ley formal emitida por el Congreso de la Unión. Al establecer criterios que redefinen tácitamente estos elementos, las reglas administrativas desvirtúan este imperativo constitucional.

Desde la perspectiva de la división de poderes, este fenómeno equivale a una delegación normativa implícita al Poder Ejecutivo, sin los controles democráticos inherentes y propios del proceso legislativo.

El legislador, en su función deliberativa y representativa, no debate, no aprueba y, en muchos casos, ni siquiera tiene conocimiento exhaustivo de los estándares o criterios sustantivos que la administración crea y aplica simultáneamente.

Este desequilibrio altera la arquitectura constitucional diseñada para limitar el poder y proteger los derechos fundamentales.

El Ejecutivo, a través de sus órganos recaudadores y fiscalizadores, se convierte en creador y aplicador de las reglas de juego, lo que genera un evidente conflicto de intereses y una ausencia de contrapesos. Doctrinariamente, esto se califica como una "legislación delegada de hecho" o "legislación informal", que evade el escrutinio parlamentario y la participación ciudadana que caracterizan a los estados democráticos de derecho.

La falta de publicidad universal y el carácter no vinculante para terceros en su origen, aunque luego se apliquen como tales, agudiza la problemática de la seguridad jurídica y la legalidad.

Capítulo 26. La Resistencia Judicial a Reconocer la Duplicación Funcional

Uno de los obstáculos fundamentales para abordar la problemática de la emisión de reglas administrativas y criterios internos con valor normativo sub-legal es la arraigada resistencia judicial a reconocer la duplicación funcional de poderes. Los tribunales, en su mayoría, tienden a examinar los casos desde una perspectiva estrictamente formalista. Bajo este enfoque, la validez de un acto administrativo se presume si la autoridad actuó con fundamento en una norma formalmente vigente y si respetó el procedimiento establecido en la ley adjetiva. Esta aproximación, si bien indispensable para garantizar la seguridad jurídica en la aplicación del derecho, resulta inherentemente insuficiente para aprehender y confrontar la dimensión estructural y sustantiva del fenómeno de la "**legislación administrativa**" encubierta.

La adhesión a una óptica puramente formal implica que los jueces se limitan a verificar la existencia de una atribución legal genérica que habilita a la administración a emitir normas secundarias o a interpretar la ley, sin adentrarse en el análisis de si el contenido de esas reglas o criterios excede los límites de la delegación implícita o explícita. Se ignora la posibilidad de que, bajo el velo de la "**mejor aplicación**" o la "**eficiencia administrativa**", se estén estableciendo cargas, obligaciones o requisitos que, por su naturaleza, deberían emanar directamente del proceso legislativo. Esta omisión, a menudo justificada por el respeto al principio de autonomía administrativa o la presunción

de legalidad de los actos de la autoridad, perpetúa un desequilibrio en la separación de poderes.

La duplicación funcional, entendida como el ejercicio de atribuciones materialmente legislativas por parte del Ejecutivo bajo la fachada de la potestad reglamentaria o interpretativa, no es discernible mediante el examen aislado de un solo acto administrativo o de una norma secundaria específica. Su verdadera naturaleza se revela únicamente al analizar el sistema jurídico en su conjunto, observando los efectos acumulativos y sinérgicos de la aplicación constante de estas reglas administrativas y criterios internos. Estos instrumentos, en su agregación, configuran un entramado normativo paralelo que incide directamente en la esfera de derechos y obligaciones de los contribuyentes, muchas veces de manera más determinante que la propia ley fiscal.

En este sentido, mientras la judicatura no adopte una perspectiva funcional y estructural más allá del formalismo procedimental, la expansión del poder normativo administrativo, que desborda las facultades reglamentarias y se adentra en el ámbito de reserva de ley, continuará normalizándose. Esto implica que el control judicial debe trascender la mera verificación de la competencia formal para emitir una regla, y ahondar en la materialidad de su contenido, analizando si este introduce prohibiciones, mandatos o limitaciones que no tienen un claro correlato o habilitación en la ley expedida por el Congreso.

No obstante, existen ya valiosos indicios en la jurisprudencia nacional e internacional que pavimentan el camino hacia un control judicial más robusto y material. El reconocimiento de principios como el de legalidad tributaria, que exige que los elementos esenciales del tributo (**sujeto, objeto, base, tasa o tarifa**) sean definidos por ley, así como el principio de previsibilidad de las normas jurídicas, que demanda claridad y certeza en el ordenamiento, abren la puerta a un análisis más profundo. La exigencia de que la autoridad no puede imponer cargas, requisitos o sanciones no previstas expresa y unívocamente en la ley, constituye un criterio que permite cuestionar la naturaleza de las reglas administrativas que actúan como "**fuentes del derecho fiscal**" de facto.

El desarrollo de estas líneas jurisprudenciales es crucial. Implica que el juez debe evaluar no solo si la administración está actuando "**de acuerdo con la ley**", sino también si la "**ley**" que la administración aplica es la que verdaderamente emana del Poder Legislativo y no una creación propia del Ejecutivo. Esto demanda una hermenéutica que considere la función real del procedimiento fiscal y la necesidad de proteger la esfera de derechos de los particulares frente a un ejercicio desproporcionado del poder administrativo, asegurando así la primacía del principio de reserva de ley y la efectividad de la división de poderes.

Capítulo 27. La Legalidad como Límite al Poder Punitivo

Un argumento recurrente y comprensible para justificar la expansión administrativa en el ámbito fiscal es la necesidad imperiosa de combatir prácticas abusivas, evitar la elusión y evasión fiscal, y proteger la recaudación como pilar fundamental del sostenimiento del Estado. Este argumento, aunque legítimo y necesario en su finalidad de asegurar la suficiencia financiera pública, no puede ni debe servir como pretexto para relativizar o menoscabar el principio de legalidad. La legalidad, en este contexto, no es meramente un obstáculo técnico o una formalidad procedimental que deba sortearse o reinterpretarse de manera extensiva para alcanzar objetivos fiscales. Por el contrario, constituye un límite material, sustantivo e infranqueable al poder punitivo del Estado, tanto en su vertiente penal como administrativa sancionadora.

La Constitución y las leyes establecen que toda actuación del poder público debe someterse estrictamente a lo prescrito por el ordenamiento jurídico. Este principio fundamental implica que ninguna autoridad puede imponer cargas, obligaciones o sanciones que no estén previamente establecidas por una ley formal, es decir, aprobada por el Poder Legislativo. La reserva de ley, como expresión máxima de este principio, garantiza que solo los representantes del pueblo puedan definir los tipos infractores y las sanciones correspondientes, protegiendo así a los ciudadanos de la arbitrariedad y de la discrecionalidad ilimitada de la administración. Cualquier desviación de este

postulado representa una vulneración al Estado de Derecho y a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Cuando la autoridad administrativa, bajo la premisa de optimizar la recaudación o corregir ineficiencias, utiliza el procedimiento sancionador para suplir o enmendar lo que percibe como fallas, vacíos o insuficiencias de la ley sustantiva, asume una función legislativa que no le corresponde. La división de poderes, piedra angular de cualquier sistema democrático, asigna al Poder Legislativo la potestad exclusiva de crear, modificar o derogar normas. Si el legislador considera que el marco normativo existente es insuficiente, obsoleto o defectuoso para cumplir con los fines fiscales, la vía adecuada y constitucionalmente legítima es la reforma legislativa, siguiendo los procedimientos establecidos para tal fin.

Permitir que la administración pública supla esa función mediante interpretaciones extensivas, la creación de nuevas figuras infraccionales o la imposición de sanciones no tipificadas, implica aceptar una forma de legislación administrativa de facto. Esta práctica resulta incompatible con el Estado de Derecho, el principio de seguridad jurídica y la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, ya que desdibuja los límites entre los poderes y concentra facultades indebidamente en el ejecutivo, generando incertidumbre y potencial arbitrariedad.

El garantismo penal, desarrollado por autores fundamentales como Luigi Ferrajoli, postula que el ejercicio del poder punitivo estatal solo es legítimo cuando se somete a límites estrictos y predefinidos por la ley. Este principio, que busca proteger al

individuo frente al poder coactivo del Estado, no es exclusivo del derecho penal, sino que es plenamente aplicable y extensible al ámbito del derecho administrativo sancionador, incluyendo el fiscal. En este campo, las consecuencias económicas, patrimoniales y reputacionales pueden ser tan graves, o incluso más gravosas, que las de una condena penal menor.

Así, principios como la legalidad estricta (***nullum crimen, nulla poena sine lege***), la tipicidad, la irretroactividad de las normas desfavorables, el debido proceso, la presunción de inocencia, el derecho de defensa y la prohibición de la doble sanción (***non bis in idem***) deben regir con la misma fuerza y rigor en el procedimiento fiscal.

La legalidad estricta en materia fiscal no es, por tanto, negociable ni susceptible de ser relativizada en función de la eficiencia recaudatoria o de otros objetivos administrativos.

Constituye una garantía fundamental del contribuyente y un pilar insoslayable de un Estado que se precie de ser democrático y de Derecho, donde el fin, por loable que sea, no justifica los medios que contravengan los principios constitucionales.

Capítulo 28. La Delimitación Correcta de Competencias: Aplicar no es Crear

El conflicto central que socava la legitimidad del accionar administrativo en materia fiscal no reside en la mera existencia o ejercicio de facultades de comprobación, interpretación o determinación. Estas son herramientas inherentes a la administración pública para asegurar el cumplimiento del ordenamiento jurídico. El verdadero problema surge de una confusión deliberada y estratégica entre las competencias de aplicación de la ley y las competencias de creación normativa. Esta amalgama funcional no es un error conceptual o una consecuencia accidental, sino una pieza fundamental y conveniente para el modelo de expansión administrativa que busca suplir deficiencias legislativas o imponer visiones particulares sin el debido proceso democrático.

Las facultades de comprobación, por ejemplo, permiten a la autoridad fiscal verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. La interpretación, por su parte, busca desentrañar el sentido y alcance de las disposiciones legales para aplicarlas correctamente. Y la determinación se refiere a la cuantificación de las contribuciones. Todas estas son funciones legítimas y necesarias. Sin embargo, cuando la interpretación trasciende su esfera hermenéutica para erigirse en fuente de obligaciones o prohibiciones no previstas por el legislador, o cuando la comprobación se transforma en una valoración subjetiva que desestima el negocio jurídico conforme a parámetros extralegales, es cuando se produce la transgresión competencial. Esta disfunción es el motor de la denominada

"expansión administrativa", donde el poder ejecutivo, a través de sus órganos fiscales, asume prerrogativas que la Constitución ha reservado explícitamente a otros poderes.

La distinción entre aplicar y crear derecho es fundamental en cualquier Estado de Derecho. Aplicar la ley, en su esencia, implica un proceso de subsunción: encuadrar un conjunto de hechos concretos que han ocurrido en la realidad dentro de un supuesto normativo abstracto y preexistente, definido inequívocamente por el legislador. En este proceso, la autoridad constata la verificación de los elementos fácticos y jurídicos que activan las consecuencias previstas por la norma. Por el contrario, crear derecho supone la facultad de definir y establecer los criterios generales, abstractos e impersonales que determinan qué hechos y bajo qué condiciones producirán consecuencias jurídicas. Implica establecer las reglas del juego, no meramente jugarlo.

La verificación de hechos es una función meramente probatoria y de constatación. Supone determinar si un evento ha ocurrido o no, o si una condición se ha cumplido o no, de acuerdo con los elementos objetivos que la ley exige. Normar, en cambio, implica la elección política y jurídica sobre "**qué hechos cuentan**" y "**bajo qué condiciones**" generarán derechos u obligaciones. Cuando la autoridad fiscal, invocando disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF) o su Reglamento, decide que una operación no tiene efectos fiscales porque, según su criterio, "**no satisface un estándar administrativo de materialidad**" o carece de "**razonabilidad económica**", no está realizando una mera verificación. Está, de facto, creando una norma jurídica que

establece un nuevo requisito o una condición adicional para la validez fiscal de una operación, contraviniendo el principio de reserva de ley y la jerarquía normativa. Esta práctica se aparta de la función administrativa y se adentra en el terreno de la legislativa, donde solo el Congreso de la Unión posee competencia para establecer las cargas y los requisitos que deben cumplir los particulares.

Este desplazamiento competencial y la consiguiente concentración de facultades es radicalmente incompatible con el diseño constitucional mexicano, cuyo pilar fundamental es la división de poderes. El Artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se limita a distribuir funciones entre los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial; su verdadera finalidad es establecer un complejo sistema de frenos y contrapesos. Este sistema está diseñado precisamente para impedir que una sola autoridad concentre la facultad de definir la norma (**legislación**), aplicarla (**ejecución administrativa**) y sancionar su incumplimiento (**jurisdicción o imposición de penas**), tal como históricamente ha sido rechazado como manifestación de autoritarismo. Permitir que el Ejecutivo determine, aplique y sancione conforme a criterios que él mismo ha construido mediante interpretaciones extensivas o la creación de estándares extralegales, anula este equilibrio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de diversas tesis jurisprudenciales, ha insistido en la importancia de la división de poderes y el principio de legalidad como garantías fundamentales del Estado de Derecho. La concentración de poderes, aunque sea por razones de "eficiencia" o "combate a

la elusión", erosiona la certeza jurídica y el debido proceso. Este modelo actual, al permitir que la autoridad fiscal actúe como legislador en la sombra, juez de su propia causa y ejecutor de sus propias creaciones, rompe no solo con el espíritu del Artículo 49, sino con los principios democráticos esenciales que rigen la convivencia social y la relación entre gobernantes y gobernados. La legitimidad del poder punitivo del Estado, en cualquier de sus manifestaciones, incluido el fiscal, se cimienta en el respeto irrestricto de estos límites constitucionales.

Capítulo 29. El Error Conceptual del Caso Concreto como Refugio del Abuso

Un argumento recurrente para minimizar la gravedad del problema es afirmar que la autoridad administrativa solo actúa en el caso concreto y que, por tanto, no crea normas generales, sino que meramente las aplica. Este argumento es profundamente engañoso y constituye una distorsión fundamental del principio de legalidad. La creación normativa, en su acepción material, no se define exclusivamente por su forma general o abstracta, sino, crucialmente, por su efecto estructural y vinculante. Lo que distingue una norma jurídica de un mero acto de aplicación no es solo su ámbito de validez espacial o temporal, sino su capacidad para establecer pautas de conducta futuras y generalizables, o para definir ex novo los elementos de un supuesto jurídico.

La premisa de que una decisión adoptada en el "**caso concreto**" carece de naturaleza normativa es una falacia que permite a la administración pública trascender los límites de sus facultades sin una justificación constitucional válida. Desde una perspectiva dogmática, un acto es normativo cuando innova el orden jurídico, es decir, cuando establece, modifica o deroga derechos u obligaciones para una pluralidad indeterminada de sujetos, o incluso cuando, refiriéndose a una situación particular, sienta un precedente o un criterio interpretativo que efectivamente se proyecta hacia el futuro para casos análogos. Esto es una constante en el derecho administrativo moderno, donde la discrecionalidad interpretativa puede fácilmente mutar en creación de derecho en ausencia de controles adecuados.

Cuando un criterio administrativo, inicialmente aplicado en un caso específico, se consolida y se convierte en un parámetro ineludible para decidir otros casos similares, se reproduce sistemáticamente en reglas internas, oficios circulares, manuales de procedimiento o, peor aún, se asienta como una práctica institucional inveterada, su carácter normativo es innegable e imperativo. La apariencia de una decisión individual no puede ocultar su fuerza de precepto general. La generalidad, en este contexto, no es una condición formal intrínseca al acto original, sino una consecuencia funcional y material que se deriva de su reiteración y de la expectativa legítima que genera en los particulares y en la propia administración. Es en este punto que el Ejecutivo, a través de sus órganos administrativos, **"legisla"** en el caso concreto, pues su decisión trasciende el litigio individual y establece un estándar o una interpretación que condiciona la conducta futura de una colectividad indeterminada de sujetos.

Este fenómeno contraviene directamente el principio de reserva de ley y la estricta separación de poderes consagrada en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prohíbe la acumulación de facultades legislativas y ejecutivas en una misma entidad. La jurisprudencia constitucional ha enfatizado reiteradamente que la facultad reglamentaria del Ejecutivo debe limitarse a la ejecución de las leyes expedidas por el Congreso, sin que pueda ir más allá de lo que la ley establece, ni crear obligaciones o cargas para los particulares que no estén expresamente previstas en ella. La creación de "normas" a través de la interpretación y aplicación

en casos concretos, cuando estas innovan el orden jurídico o establecen condiciones no previstas en la ley, vulnera esta prohibición.

Desde esta óptica, la insistencia en la naturaleza de "**caso concreto**" funciona como un refugio retórico para encubrir la creación normativa de facto, soslayando la necesaria intervención del poder legislativo. Permitir que la autoridad administrativa fije, a través de resoluciones individuales o interpretaciones reiteradas, los criterios materiales que definen la existencia o validez de un acto jurídico o hecho imponible, es otorgarle una potestad legislativa indirecta. El control constitucional, a través de figuras como el juicio de amparo o las acciones de inconstitucionalidad, no puede ni debe aceptar esta coartada sin renunciar a su función esencial de salvaguardar el orden jurídico fundamental y el equilibrio de poderes. La primacía del principio de legalidad exige que las fuentes del derecho que afectan a los particulares provengan del órgano constitucionalmente facultado para ello, garantizando así la certeza y la seguridad jurídica.

Capítulo 30. La Función del Legislador y la Responsabilidad Democrática

Un pilar fundamental de cualquier Estado de Derecho lo constituye la responsabilidad democrática del legislador. Este principio, arraigado en la soberanía popular y en la división de poderes, exige que las normas que rigen la vida en sociedad sean producto de un debate público, transparente y representativo. En este sentido, si el marco normativo vigente, especialmente en áreas tan sensibles como la fiscal, resulta insuficiente, ambiguo o ineficaz para enfrentar determinadas prácticas o para adecuarse a nuevas realidades económicas y sociales, es una obligación inherente al Poder Legislativo corregirlo. Dicha corrección debe materializarse mediante reformas explícitas, debatidas y sometidas al escrutinio del control constitucional.

Este proceso, lejos de ser un mero formalismo procedimental, es la esencia misma de la legitimidad de las normas, asegurando que las leyes reflejen la voluntad del pueblo y respeten los límites y derechos consagrados en la Carta Magna. Es la vía idónea para conciliar la necesidad de adaptación del ordenamiento jurídico con los principios de seguridad jurídica y legalidad.

Permitir que la administración, bajo el pretexto de la interpretación o aplicación de la ley, supla de facto esa función legislativa mediante la aplicación creativa o expansiva del Código Fiscal de la Federación o de cualquier otra normativa, equivale a vaciar de contenido y a desvirtuar la razón de ser de la función legislativa. Esta práctica erosiona el principio de

reserva de ley en materia tributaria, establecido implícitamente en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que los impuestos sean establecidos por ley. Cuando el Ejecutivo asume esta potestad reguladora de manera encubierta, no solo elude el costo político inherente a la adopción de medidas que pueden ser impopulares, sino que también evade la responsabilidad democrática de justificar públicamente sus decisiones y someterlas al debate parlamentario y al voto ciudadano.

La consecuencia directa es un menoscabo significativo no solo de la legalidad tributaria, que se rige por los principios de certeza y predecibilidad, sino también de la calidad democrática del sistema jurídico en su conjunto, al debilitar la participación ciudadana en la configuración de sus propias reglas.

Como señala la doctrina contemporánea, ejemplificada por Pérez Ramos (2025), el derecho solo puede cumplir a cabalidad su función protectora y garantista cuando las mutaciones normativas se producen mediante los cauces democráticamente establecidos. Esto implica no solo la formalidad de la aprobación legislativa, sino también la deliberación pública que dota de racionalidad y aceptación social a las nuevas disposiciones.

Cuando, por el contrario, estas mutaciones se gestan y consolidan en sede administrativa, a través de prácticas burocráticas o interpretaciones que devienen en normas de facto sin la debida deliberación pública, el sistema pierde su legitimidad intrínseca. Se genera un ambiente de incertidumbre jurídica y se abre la puerta a la arbitrariedad, contraviniendo la

expectativa ciudadana de que las normas que rigen su comportamiento y sus obligaciones sean producto de un consenso representativo y no de la discrecionalidad de la autoridad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversos criterios jurisprudenciales, ha insistido en la trascendencia de la función legislativa como garante de la certeza jurídica en materia tributaria, rechazando la delegación implícita de facultades normativas al Poder Ejecutivo.

Capítulo 31. El Impacto Sistémico sobre la Planeación Lícita y la Seguridad Jurídica

La duplicación funcional de poderes, donde la administración tributaria asume roles legislativos a través de la interpretación extensiva o la creación de criterios de validez fiscal, engendra efectos perjudiciales que trascienden el caso individual y corrompen la estructura misma del sistema jurídico. Al instituir criterios administrativos móviles y a menudo retroactivos como condiciones decisivas para la validez fiscal de las operaciones, el sistema desalienta activamente la planeación lícita y, de manera inherente, fomenta un clima de profunda incertidumbre jurídica. El contribuyente, en lugar de encontrar en la ley una guía clara y estable para su conducta económica, se ve compelido a una constante y especulativa anticipación del posible criterio mutable de la autoridad hacendaria, desvirtuando el principio de legalidad.

Esta dinámica genera una brecha significativa entre la norma escrita y la aplicación práctica, donde la discrecionalidad administrativa eclipsa la certeza legislativa. La consecuencia directa es una grave afectación al principio de seguridad jurídica, pilar fundamental de cualquier Estado de Derecho, consagrado en diversas constituciones (*e.g.*, **Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sus equivalentes en otros ordenamientos**). La planeación lícita, lejos de constituir una forma velada de evasión, representa el ejercicio legítimo de la libertad económica y el derecho a la propiedad, enmarcado rigurosamente dentro de los límites y posibilidades que la ley expresamente confiere. Es la

optimización fiscal mediante instrumentos legales que buscan reducir la carga tributaria conforme a derecho.

Cuando los márgenes de licitud e ilicitud se definen **ex post facto** por la interpretación o los criterios administrativos, en lugar de ser establecidos **ex ante** por una ley clara y general, la frontera entre lo permitido y lo prohibido se torna inherentemente arbitraria. Esto transforma el derecho, de ser un sistema predecible de reglas generales y abstractas, en un entramado de autorizaciones implícitas o desautorizaciones sorpresivas, otorgadas o denegadas por la autoridad en cada caso particular. Este escenario no solo dificulta la actuación de los agentes económicos, sino que también propicia prácticas corruptas y la desconfianza generalizada en las instituciones.

La distinción entre evasión fiscal y planeación fiscal legítima ha sido reiteradamente abordada por la jurisprudencia y la doctrina. Mientras que la evasión implica el incumplimiento o la violación de la norma tributaria para eludir la obligación, la planeación legítima se inscribe en la utilización de los resquicios o las opciones que la propia legislación ofrece. Ejemplos de planeación lícita incluyen la elección de estructuras corporativas fiscalmente eficientes o la aplicación de beneficios fiscales expresamente previstos. El desdibujamiento de esta distinción por criterios administrativos crea un ambiente donde incluso las acciones más transparentes y apegadas a la ley pueden ser cuestionadas, generando costos de cumplimiento exorbitantes e inhibiendo la inversión y el crecimiento económico.

Desde la influyente perspectiva de Robert Alexy (2007), un sistema jurídico solo puede cumplir su función orientadora y de pacificación social cuando los ciudadanos tienen la capacidad de anticipar razonablemente las consecuencias jurídicas de sus actos, basándose en normas públicas, claras y accesibles. Esta previsibilidad es crucial para la validez moral y la eficacia instrumental del derecho. Cuando esa anticipación se vuelve imposible debido a la indeterminación normativa generada por la volatilidad administrativa, el derecho pierde no solo su legitimidad racional, sino también su capacidad de guiar la conducta y asegurar la justicia, derivando en una arbitrariedad que debilita el tejido social y la confianza en el poder público.

La doctrina moderna del Derecho Tributario, enfatiza la necesidad de que el legislador sea el único facultado para establecer las bases de la imposición, en virtud del principio de reserva de ley en materia fiscal. La injerencia del poder ejecutivo en la definición material de las obligaciones o las consecuencias fiscales mediante criterios mutables no solo transgrede esta reserva, sino que también erosiona la división de poderes y el principio de tipicidad tributaria. El resultado es un sistema jurídico cojo, incapaz de ofrecer la certeza y la protección que la sociedad espera de sus instituciones legales, dejando al contribuyente en un estado de vulnerabilidad y constante incertidumbre ante el fisco.

Capítulo 32. La Racionalidad Constitucional frente a la Racionalidad Recaudatoria

Una tensión constante y fundamental en el análisis del derecho tributario moderno es la oposición intrínseca entre la racionalidad constitucional y la racionalidad recaudatoria. La primera, inherente a un Estado de Derecho, se cimienta en la protección de los derechos fundamentales, el respeto irrestricto a los límites del poder público, la observancia de las garantías individuales y la imperativa necesidad de previsibilidad y seguridad jurídica. Estos pilares aseguran que la acción estatal, incluida la fiscal, se mantenga dentro de un marco preestablecido que salvaguarde la esfera de libertad de los ciudadanos.

Por su parte, la racionalidad recaudatoria se enfoca primordialmente en la consecución de resultados fiscales óptimos, la maximización de la eficiencia en la obtención de ingresos públicos y un control administrativo exhaustivo sobre las conductas de los contribuyentes. Su objetivo legítimo es asegurar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado y la provisión de bienes y servicios públicos. Sin embargo, el problema no radica en la búsqueda de fines recaudatorios en sí mismos, pues son esenciales para la vida pública, sino en la tendencia de la autoridad a perseguirlos sacrificando o menoscabando los límites y principios constitucionales que deben regir toda su actuación.

Desde la perspectiva de la Carta Magna, la recaudación fiscal es concebida explícitamente como un medio instrumental, jamás

como un fin en sí mismo. Su propósito esencial es financiar las funciones inherentes al Estado social y democrático de derecho, tales como la educación, la salud, la seguridad y la justicia, así como el sostenimiento de la infraestructura pública. Bajo ninguna circunstancia, el poder tributario debe ser utilizado como una herramienta para expandir indefinidamente la discrecionalidad o el poder coercitivo de la administración más allá de lo estrictamente necesario y constitucionalmente permitido. Cuando la racionalidad recaudatoria, en su afán por optimizar la obtención de ingresos, prevalece y se impone sobre los principios inquebrantables de la racionalidad constitucional, el sistema en su conjunto experimenta una profunda erosión de su legitimidad, tanto en su dimensión legal formal como en su aceptación social y moral.

Esta subordinación de los principios constitucionales a los intereses recaudatorios genera una distorsión sistemática que socava la confianza en las instituciones. La legitimidad del sistema tributario no se deriva únicamente de su capacidad para generar ingresos, sino, crucialmente, de su adhesión a un pacto social más amplio que se manifiesta en la Constitución. La jurisprudencia constitucional ha enfatizado reiteradamente que el fin recaudatorio no justifica medios que vulneren derechos fundamentales o alteren la arquitectura institucional del Estado, como la separación de poderes.

El conflicto entre estas dos racionalidades antagónicas es lo que explica, de manera contundente, por qué en este particular contexto los argumentos basados en el principio de legalidad y en el de división de poderes resultan ser estructuralmente más

sólidos y prevalecen sobre aquellos que invocan la proporcionalidad o la equidad en un sentido meramente material. No se trata, en esencia, de realizar un simple balanceo o ponderación de intereses como se haría, por ejemplo, al determinar la carga tributaria justa, sino de reconocer y respetar la distribución de competencias y las limitaciones intrínsecas al ejercicio del poder público establecidas en el texto constitucional. La legalidad tributaria exige que los elementos esenciales del tributo sean establecidos por ley, garantizando la certeza jurídica y la representación popular en la imposición de cargas.

La división de poderes, por su parte, delimita las funciones de cada órgano estatal: al Poder Legislativo le corresponde la creación de la norma, al Poder Ejecutivo su aplicación y al Poder Judicial el control de su constitucionalidad y legalidad. Permitir que la racionalidad recaudatoria altere estas fronteras implica una transgresión de la estructura básica del Estado de Derecho. Desdibujar estas fronteras, otorgando a la administración facultades discrecionales para definir o redefinir ex post los elementos de la obligación tributaria, no es un mero desajuste de intereses, sino una subversión del modelo constitucional de distribución y control del poder. La jurisprudencia, al interpretar artículos como el 31, fracción IV, o el 73 de la Constitución Política, ha sido clara al establecer que cualquier injerencia del Ejecutivo en la potestad legislativa en materia tributaria es inconstitucional, pues compromete la esencia misma de la seguridad jurídica y el principio de no confiscatoriedad.

Capítulo 33. La Construcción del Estándar Constitucional Correcto

Una vez identificado el núcleo del problema que surge de la tensión entre racionalidad constitucional y recaudatoria, resulta indispensable fijar con claridad el estándar constitucional correcto que debe guiar la actuación de la autoridad fiscal. Este ejercicio no busca, en absoluto, debilitar a la autoridad fiscal ni negar la legitimidad inherente al control tributario indispensable para la sostenibilidad del Estado. Por el contrario, su objetivo primordial es delimitar con precisión la competencia de la administración tributaria, asegurando que su actuación se mantenga dentro del marco de la ley y de la Constitución, evitando así que el procedimiento administrativo se convierta, de facto, en una fuente normativa paralela al Poder Legislativo.

La necesidad de este estándar radica en la protección de principios fundamentales del Estado de Derecho, como la seguridad jurídica y el principio de legalidad en materia tributaria. Un estándar difuso o inadecuadamente establecido podría conducir a la arbitrariedad administrativa, afectando derechos fundamentales de los contribuyentes y deslegitimando el sistema fiscal en su conjunto. La previsibilidad y la certeza en la aplicación de las normas son pilares esenciales de cualquier sistema tributario justo y eficiente.

La autoridad fiscal, dentro del marco de sus atribuciones constitucionales y legales, sí puede y debe verificar hechos relevantes para la determinación de las obligaciones tributarias. Esto incluye requerir información a los contribuyentes y terceros,

valorar pruebas presentadas o recabadas conforme a reglas legales específicas, detectar inconsistencias fácticas en la documentación o declaraciones, acreditar simulaciones en sentido técnico jurídico (***aquellas que encubren la verdadera naturaleza de un acto o contrato***) y, finalmente, determinar contribuciones cuando se actualiza plenamente el supuesto normativo previsto de manera explícita en la ley. Todas estas acciones son no solo compatibles con la Constitución, sino que son parte esencial del diseño legítimo y funcional del sistema tributario, asegurando la correcta aplicación de la ley y la equidad fiscal. La jurisprudencia constitucional ha reafirmado reiteradamente estas facultades, siempre y cuando se ejerzan con apego al debido proceso y al principio de exacta aplicación de la ley.

Sin embargo, la frontera de actuación de la autoridad fiscal es clara y no debe ser transgredida. Lo que la autoridad no puede hacer es convertir esa legítima facultad de verificación y comprobación en una condición normativa autónoma. Esto significa que no puede exigir cualidades, requisitos o estándares no previstos expresamente por el legislador como presupuesto de existencia o validez del hecho imponible.

La creación de nuevas cargas o condiciones para la tributación es una potestad exclusiva del Poder Legislativo, en virtud del principio de reserva de ley en materia fiscal (***Art. 31, fracción IV, de la Constitución en México, o principios análogos en otras jurisdicciones***). Tampoco puede la autoridad administrativa sustituir la definición legal del hecho imponible, establecida democráticamente por el Congreso, por una noción

administrativa de "realidad fiscal" definida ex post y al margen de la norma. Dicha noción, si bien puede ser relevante para interpretar situaciones complejas, nunca puede operar como una fuente que modifique o altere los elementos esenciales del tributo fijados por la ley.

La frontera entre estas dos funciones la de aplicar la ley y la de crearla o modificarla no es difusa; es, por el contrario, una delimitación conceptual y constitucional inquebrantable, esencial para la preservación del equilibrio de poderes y los derechos de los ciudadanos.

Capítulo 34. El Error Estratégico de Litigar contra el Criterio y no contra la Competencia

En el complejo y a menudo hostil ámbito del litigio fiscal, una de las equivocaciones estratégicas más recurrentes y con consecuencias más perjudiciales para el contribuyente radica en el enfoque de la defensa. Consiste en centrar los argumentos jurídicos en la refutación del criterio administrativo esgrimido por la autoridad fiscal, en lugar de impugnar la propia competencia o potestad de dicha autoridad para imponer o exigir tal criterio como una condición sine qua non para la procedencia de un efecto fiscal determinado. Esta aproximación defensiva, aparentemente lógica, es en realidad una trampa conceptual y procesal que coloca al justiciable en una posición de debilidad estructural insalvable.

Cuando el contribuyente opta por atacar el criterio técnico, interpretativo o de valoración probatoria de la administración, implícitamente está concediendo que la autoridad fiscal posee la facultad legal para establecer y demandar dicho estándar. Al hacerlo, la discusión judicial se reduce a un debate sobre la corrección, la razonabilidad o la suficiencia de la aplicación de ese criterio en el caso concreto, o sobre la validez de las pruebas aportadas para cumplirlo.

Esta dinámica de litigio subsume la defensa dentro del marco interpretativo y competencial que la propia autoridad ha trazado, limitando drásticamente el margen de maniobra y abriendo la puerta a que el juez, bajo el principio de deferencia a la autoridad

administrativa, se incline por mantener su actuación si considera que ha sido mínimamente justificada.

La debilidad estructural de esta estrategia es profunda.

Al aceptar el marco de la discusión propuesto por la autoridad, el contribuyente asume la carga de la prueba no solo sobre los hechos que acreditan su postura, sino también sobre la interpretación del criterio y su cumplimiento.

En el derecho tributario, donde rige el principio de legalidad estricta y el de tipicidad, la defensa de alto nivel debe operar en un plano anterior y más fundamental: el de la fuente de la potestad. La pregunta axial debe ser, en todo momento, ¿de dónde emana la facultad jurídica que habilita a la autoridad administrativa para exigir este particular criterio como presupuesto constitutivo o extintivo de una obligación o un derecho fiscal? Si dicha potestad no halla su asidero claro y expreso en la ley sustantiva, el debate sobre la suficiencia probatoria o la corrección de la valoración fáctica del criterio pierde su relevancia cardinal. El problema primario deja de ser la idoneidad o la cantidad de la prueba aportada, para transformarse en la propia juridicidad y exigibilidad del requisito probatorio o del criterio administrativo en sí mismo.

Este desplazamiento conceptual no es meramente retórico, sino que implica una reconfiguración total del objeto del litigio y de las prerrogativas que se reclaman ante el órgano jurisdiccional. Al cuestionar la competencia de la autoridad, se obliga al juzgador a realizar un control de legalidad y constitucionalidad en un

sentido mucho más amplio y profundo. El juez se ve compelido a pronunciarse no solo sobre la "**calidad de la actuación**" administrativa (**esto es, si la autoridad obró correctamente dentro de sus facultades**), sino sobre la "**competencia**" misma del Poder Ejecutivo para crear, establecer o derivar un requisito que la ley no previó expresamente.

Este es el punto de quiebre que transforma por completo la naturaleza del litigio fiscal, elevándolo de una disputa sobre hechos y criterios a una contienda sobre el alcance y los límites del poder público en materia tributaria, cimentado en la salvaguarda de principios constitucionales como el de reserva de ley en materia impositiva y la seguridad jurídica del contribuyente.

Capítulo 35. La Respuesta Jurisprudencial: Alcances y Límites del Control Judicial

El análisis integral de la problemática fiscal no estaría completo sin una profunda examinación de cómo el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa han reaccionado, tanto explícita como implícitamente, frente a esta duplicación funcional de poderes. Este fenómeno, donde la autoridad administrativa asume roles que exceden sus facultades de mera aplicación de la ley para establecer condiciones o criterios de validez no previstos legislativamente, genera una tensión intrínseca en el orden jurídico y requiere una postura clara por parte de los órganos jurisdiccionales.

La revisión de criterios jurisprudenciales relevantes y la doctrina especializada revela una tensión constante y fundamental entre dos enfoques interpretativos predominantes en la función judicial. Por un lado, se encuentra un enfoque marcadamente deferente, el cual concibe la actuación administrativa en materia tributaria como un ejercicio predominantemente técnico-probatorio.

Bajo esta óptica, la complejidad inherente a las valoraciones fiscales y la presunción de legalidad de los actos administrativos tienden a limitar la intervención judicial, dificultando una revisión sustancial de los criterios técnicos o de oportunidad adoptados por la autoridad. Este enfoque, a menudo, conduce a que el control judicial se restrinja a aspectos formales o de motivación mínima, sin adentrarse en la legitimidad de la exigencia del criterio per se.

Por otro lado, se contrapone un enfoque garantista, que reconoce y enfatiza la existencia de límites constitucionales y legales claros a la función administrativa.

Esta perspectiva, enraizada en principios como el de legalidad tributaria (**Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**), el debido proceso y la seguridad jurídica (Artículos 14 y 16 Constitucionales), busca activamente proteger los derechos de los contribuyentes frente a posibles arbitrariedades o extralimitaciones del Ejecutivo. Desde este ángulo, la función judicial no solo es un garante de la forma, sino también del fondo, asegurando que cualquier carga u obligación impuesta por la autoridad derive directamente de un mandato legislativo expreso.

En la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, específicamente a través de las tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, se encuentran criterios de suma relevancia que robustecen la postura garantista.

Estos pronunciamientos han afirmado de manera categórica que la autoridad fiscal no está facultada para crear obligaciones, requisitos o cargas adicionales a las expresamente previstas en la ley sustantiva.

De igual forma, se ha sostenido que no puede desconocer los efectos jurídicos de actos válidamente celebrados entre particulares si no existe una base legal expresa que la faculte

para ello. Estos criterios son vitales, pues reconocen que la estricta observancia del principio de legalidad tributaria no se satisface con la mera invocación de las facultades de comprobación o de gestión de la autoridad.

Antes bien, exige que la consecuencia jurídica ya sea la negación de un efecto fiscal o la imposición de un deber derive de manera directa e indubitable de la ley material, evitando así que el Ejecutivo invada la esfera del Legislativo mediante la emisión de reglas de aplicación que, en la práctica, se convierten en nuevas normas jurídicas.

No obstante, la realidad jurisprudencial es compleja y estos criterios garantistas conviven con resoluciones que, en los hechos y en su aplicación práctica, tienden a aceptar que la autoridad fiscal posee una amplia potestad para "**calificar la realidad de las operaciones**".

Esto se observa cuando los tribunales avalan la determinación de las autoridades fiscales de reinterpretar o desconocer la naturaleza jurídica de actos jurídicos privados, o la ausencia de una "**razón de negocio**" (***criterio puramente administrativo***), basándose en estándares administrativos amplios. La condición para aceptar esta facultad suele ser que la autoridad motive adecuadamente su decisión y otorgue al contribuyente una oportunidad efectiva de defensa.

Esta línea jurisprudencial, aunque aparentemente protectora al exigir motivación y debido proceso, tiende a desplazar el análisis judicial hacia la suficiencia de la motivación y de la prueba

presentada por la administración, dejando en un segundo plano la cuestión fundamental: **¿Tenía la autoridad la competencia legal para establecer y exigir ese estándar o criterio (como la "razón de negocio" o la "calificación de la realidad económica") como condición para la aplicación o inaplicación de la ley tributaria?** Este enfoque, si bien intenta salvaguardar el derecho de audiencia, implícitamente valida la creación de criterios extralegales, diluyendo la fuerza del principio de legalidad y generando incertidumbre para los contribuyentes sobre las verdaderas exigencias para el cumplimiento de sus obligaciones.

Capítulo 36. La Técnica de Cierre Jurisdiccional: Cómo debe Resolverse el Conflicto

Una vez planteado el problema en sus dimensiones estructural y práctica, resulta indispensable examinar cómo debe resolverse correctamente por un órgano jurisdiccional que actúe conforme a la Constitución y al bloque de convencionalidad.

Este punto es crucial, porque muchos planteamientos sólidos fracasan no por falta de razón, sino por no ofrecer al juez una salida jurídicamente viable y no disruptiva. La delicada balanza entre la protección de los derechos del contribuyente y el respeto a las facultades inherentes a la administración tributaria exige una metodología jurisdiccional que, sin invadir esferas de competencia, garantice la primacía de la norma fundamental.

La incorporación del "**bloque de convencionalidad**" implica que la interpretación judicial no solo debe ceñirse a la Constitución, sino también a los tratados internacionales de derechos humanos, ampliando el marco de control sobre la actuación administrativa y exigiendo que toda medida, por técnica que parezca, respete los derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica y proporcionalidad.

El juez no está llamado a invalidar el sistema fiscal en su totalidad ni a sustituir a la administración tributaria en sus funciones intrínsecas de recaudación y fiscalización.

Su función esencial es, en virtud del principio de supremacía constitucional y legalidad, reconducir el ejercicio del poder a los límites que la propia Constitución y las leyes establecen. En este contexto, la solución correcta no consiste en declarar la inconstitucionalidad o ilegalidad del Código Fiscal de la Federación en abstracto, es decir, de una norma general que podría tener aplicaciones válidas, sino en invalidar la aplicación concreta que, en un caso particular, ha producido efectos normativos sustantivos incompatibles con la legalidad tributaria estricta y la seguridad jurídica.

Esto se alinea con la doctrina jurisprudencial que favorece el control de constitucionalidad y legalidad en la aplicación de la norma, evitando pronunciamientos generales que pudieran generar incertidumbre o parálisis administrativa, priorizando la preservación del orden jurídico y la corrección de desviaciones específicas.

Desde la técnica jurisdiccional, esta aproximación se traduce en una decisión con tres componentes inseparables, que deben ser articulados de forma clara y coherente.

Primero, el reconocimiento de que la autoridad fiscal actuó con fundamento formal en disposiciones vigentes del Código Fiscal de la Federación o su Reglamento.

Esto es, que la actuación administrativa invoca y se encuadra aparentemente en alguna de las facultades o procedimientos previstos por el ordenamiento jurídico, respetando las formas y requisitos procedimentales establecidos. Este componente es

fundamental para diferenciar una actuación discrecional o arbitraria de una que, partiendo de una base legal, se desvirtúa en su ejecución.

Segundo, la constatación de que la interpretación y uso de esas disposiciones produjo un efecto material no previsto por la ley sustantiva del impuesto. Aquí radica el núcleo de la infracción. A pesar de la apariencia de legalidad formal, la autoridad tributaria, mediante una interpretación extensiva o forzada de sus facultades de comprobación o calificación, llega a desconocer efectos jurídicos válidos de operaciones celebradas por el contribuyente, o a imponer cargas no establecidas explícitamente por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), o cualquier otra ley material tributaria.

Por ejemplo, exigir requisitos probatorios adicionales a los que la ley material prevé para deducir un gasto o acreditar un impuesto, o recalificar una operación lícita como inexistente sin una base legal específica y clara en la ley sustantiva que defina dicha inexistencia bajo esas condiciones. Esto contraviene directamente el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que exige que las contribuciones sean establecidas por ley.

Tercero, la conclusión de que dicha aplicación concreta excede la competencia constitucional del Poder Ejecutivo, a través de sus órganos administrativos, y, por tanto, debe ser corregida judicialmente. Este punto subraya que la administración fiscal, al

crear o modificar cargas tributarias o al desconocer derechos no expresamente negados por la ley sustantiva, incurre en un vicio de exceso de poder (ultra vires). El Poder Judicial, al invalidar esta aplicación específica, reafirma la división de poderes y el principio de reserva de ley, impidiendo que el Ejecutivo, en su función reglamentaria o de aplicación, invada la esfera legislativa o establezca obligaciones que solo el Congreso de la Unión puede crear.

La resolución judicial no implica una sustitución de la administración, sino una reconducción de su actuación al marco de legalidad y constitucionalidad, salvaguardando la seguridad jurídica del contribuyente y la integridad del sistema jurídico en su conjunto.

Capítulo 37. La Sistematización Final del Argumento

Para cerrar el ciclo argumentativo con la profundidad que exige el tema y dotarlo de la solidez necesaria para la resolución jurisdiccional, es indispensable sistematizar el resultado de todo el análisis en una lectura constitucionalmente orientada del Código Fiscal de la Federación (CFF). Esta sistematización no busca proponer una nueva teoría fiscal o una redefinición de los principios tributarios, sino ordenar dogmáticamente aquello que ya está implícito en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte (bloque de convencionalidad), y que ha sido progresivamente erosionado por una práctica administrativa que desborda las facultades otorgadas por el legislador y los límites impuestos por el Constituyente originario y reformador.

El punto central de esta lectura es que el Código Fiscal de la Federación debe interpretarse y aplicarse exclusivamente como una ley de medios, nunca de fines sustantivos. Su función primordial y constitucionalmente permitida es habilitar los procedimientos necesarios para la correcta y estricta aplicación de la ley sustantiva del impuesto, sin corregirla, completarla o sustituirla bajo ninguna circunstancia. Esta afirmación no es una mera retórica dogmática; es una consecuencia directa e ineludible de la tríada de principios constitucionales fundamentales: el principio de legalidad tributaria estricta contenido en el artículo 31, fracción IV; el principio de división de poderes consagrado en el artículo 49, que reserva al Poder Legislativo la creación de las cargas tributarias; y el derecho a la

seguridad jurídica y a una tutela judicial efectiva previsto en el artículo 17, que exige que las actuaciones de la autoridad se ciñan a los marcos legales preestablecidos. Cualquier interpretación del Código Fiscal de la Federación que, por vía de la aplicación administrativa o incluso judicial, permita producir efectos equivalentes a una redefinición del hecho imponible, de la base gravable, de la tasa o tarifa, o del sujeto pasivo del impuesto, es, por definición, disfuncional e inconstitucional, al desvirtuar su naturaleza instrumental y subvertir la jerarquía normativa.

Desde esta lectura constitucional y funcional, cada "**familia normativa**" o conjunto de disposiciones del Código Fiscal de la Federación adquiere un alcance delimitado, impidiendo que su aplicación extralimite sus propósitos originales. Analicemos cómo esta perspectiva restrictiva se aplica a los principales rubros:

En primer lugar, las reglas de interpretación contenidas en el CFF no pueden, bajo ninguna circunstancia, expandir el contenido o alcance de la ley sustantiva del impuesto. La interpretación en materia tributaria debe ser restrictiva y no analógica, conforme a la jurisprudencia reiterada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que enfatiza la prohibición de crear cargas o exenciones no previstas expresamente por el legislador. Las facultades interpretativas de la autoridad administrativa se limitan a aclarar el sentido de la norma dentro de los márgenes establecidos por el Congreso, sin que puedan servir como vía para la configuración de nuevos supuestos jurídicos o para la extensión de obligaciones fiscales.

En segundo lugar, las facultades de comprobación que la administración tributaria ejerce (*auditorías, revisiones, etc.*) tienen un carácter meramente verificador y no pueden transmutar en facultades de calificación normativa o de creación de supuestos de hecho. La autoridad hacendaria está facultada para verificar la correcta aplicación de la ley por parte de los contribuyentes, examinar su contabilidad y documentación, y en su caso, determinar omisiones o diferencias; sin embargo, no posee la atribución constitucional para redefinir la naturaleza jurídica de los actos o contratos celebrados por los particulares, ni para establecer que un determinado hecho o acto jurídico, no previsto como gravable en la ley sustantiva, deba serlo. El ejercicio de estas facultades debe estar estrictamente ceñido a la comprobación de los hechos y la subsunción de estos en las hipótesis normativas preexistentes.

En tercer lugar, las presunciones legales o administrativas contenidas en el CFF están diseñadas para facilitar la prueba de ciertos hechos ante la dificultad de su acreditación directa, no para operar como condiciones autónomas de existencia fiscal o para la creación de la obligación tributaria. Su función es meramente procesal o probatoria, invirtiendo la carga de la prueba en ciertos supuestos, pero siempre sobre la base de un hecho imponible previamente definido por la ley sustantiva. El establecimiento de presunciones que, en la práctica, generen un efecto equivalente a la configuración de un nuevo hecho imponible o a la modificación de la base gravable sin soporte legislativo directo, contraviene el principio de reserva de ley en materia tributaria y el de seguridad jurídica del contribuyente.

En cuarto lugar, las reglas administrativas, circulares u otros actos de carácter general emitidos por el Ejecutivo no pueden fijar estándares sustantivos que incidan en la definición de los elementos esenciales del impuesto. Su rango normativo es inferior a la ley y su propósito es reglamentar la aplicación de la misma, no modificarla o complementarla en sus aspectos fundamentales. Cualquier disposición administrativa que exceda este límite, por ejemplo, al establecer requisitos adicionales para la deducción o acreditamiento que no estén expresamente previstos en la ley sustantiva, o al interpretar de manera extensiva una obligación, deviene en inconstitucional por violación al principio de subordinación jerárquica y al de legalidad tributaria.

Finalmente, la determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad no puede apoyarse en criterios no legislados o en interpretaciones que desborden el marco legal establecido. La cuantificación de la obligación tributaria debe ser el resultado de la aplicación rigurosa de las normas sustantivas y de los procedimientos previstos en el CFF, sin introducir elementos discrecionales que carezcan de fundamento legal explícito. La exigencia de que la autoridad funde y motive sus actos de determinación no es una mera formalidad, sino una garantía fundamental que asegura que la actuación administrativa esté anclada en la ley y en el respeto a los derechos del contribuyente, en línea con los precedentes jurisprudenciales que exigen la estricta observancia de los principios de seguridad y certeza jurídica en el ámbito tributario.

Capítulo 38. La Consolidación del Marco Teórico y Cierre Dogmático

A lo largo del presente trabajo se ha construido un marco teórico coherente y robusto, cimentado en la interconexión de tres pilares esenciales e inseparables del derecho tributario constitucional: la legalidad tributaria estricta, la división de poderes y la tutela judicial efectiva. Estos ejes, lejos de operar como conceptos aislados, se refuerzan mutuamente, configurando la arquitectura fundamental de un sistema fiscal democrático y respetuoso de los derechos fundamentales del contribuyente. Su comprensión integral es indispensable para cualquier análisis dogmático o práctico en la materia.

La legalidad tributaria estricta, consagrada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos bajo el principio de ***nullum tributum sine lege***, garantiza que toda carga fiscal debe emanar directamente de una ley formal y materialmente válida. Esto implica no solo la reserva de ley en la creación de tributos, sino también la determinación precisa de todos sus elementos esenciales: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Su finalidad es otorgar seguridad jurídica al contribuyente, evitando la arbitrariedad y la discrecionalidad en la imposición. Cuando este principio se debilita, ya sea por una legislación ambigua o por una interpretación extensiva por parte de la autoridad administrativa, se abre la puerta a la incertidumbre y al potencial abuso.

En estrecha relación con la legalidad, la división de poderes, prevista en el artículo 49 constitucional, impide que el Ejecutivo, a través de reglamentos o reglas de carácter general, sustituya o desvirtúe la función legislativa en materia tributaria. El poder de reglamentación o de emisión de normas administrativas debe limitarse a la ejecución y aplicación de la ley, sin innovar ni exceder su contenido.

La transgresión de este límite conlleva una concentración indebida de poder que socava el equilibrio constitucional y la propia esencia del Estado de Derecho, permitiendo que la autoridad recaudadora defina unilateralmente el alcance de las obligaciones fiscales, contraviniendo el mandato de que estas solo pueden ser establecidas por el órgano legislativo.

Finalmente, la tutela judicial efectiva, establecida en el artículo 17 constitucional, asegura que existan mecanismos expeditos y accesibles para controlar la legalidad y constitucionalidad de los actos de autoridad en materia fiscal.

Este principio no solo implica el acceso a los tribunales, sino también la posibilidad real de obtener una resolución de fondo que corrija las violaciones a los derechos del contribuyente. La efectividad de esta tutela se ve comprometida cuando los procedimientos administrativos se tornan excesivamente complejos, cuando las interpretaciones judiciales se desalinean de los principios constitucionales o cuando se imponen cargas probatorias desproporcionadas. Si los mecanismos de control judicial son ineficaces, las transgresiones a la legalidad y a la

división de poderes quedan sin correctivo, perpetuando un círculo vicioso de arbitrariedad.

El análisis desarrollado ha demostrado que la aplicación sistémica e interpretativa del Código Fiscal de la Federación, en ciertos aspectos, ha producido una mutación funcional del sistema tributario mexicano.

En esta mutación, el Ejecutivo asume, de facto, funciones normativas que corresponden exclusivamente al Legislativo, redefiniendo elementos esenciales de la obligación tributaria o creando cargas que no encuentran soporte explícito en la ley. Esta desviación no se presenta de forma explícita, sino que se oculta bajo la apariencia de técnica administrativa, eficiencia recaudatoria y simplificación, elementos que, si bien son deseables, no pueden justificar la erosión de principios constitucionales.

Los efectos de esta mutación son estructurales y profundamente perjudiciales para el ordenamiento jurídico: se observa una progresiva erosión de la legalidad tributaria, una concentración indebida de poder en la esfera administrativa y un consecuente debilitamiento del control judicial, toda vez que los jueces se ven ante la disyuntiva de convalidar prácticas administrativas que contravienen la Constitución o enfrentar la complejidad de desentrañar la verdadera intención del legislador frente a la "reinterpretación" ejecutiva. Esta situación conduce a una pérdida de predictibilidad para los contribuyentes y a una merma en la confianza en las instituciones fiscales.

La corrección de esta distorsión no exige la destrucción del sistema tributario ni la negación de las legítimas facultades fiscales del Estado, sino su imperativo reencuadre constitucional. Esto implica devolver a cada poder su función propia y esencial: al Legislativo, la potestad exclusiva de establecer tributos; al Ejecutivo, la facultad de administrar y aplicar la ley en estricta observancia de ella; y al Judicial, la función de garantizar la tutela efectiva de los derechos y el respeto al orden constitucional.

En última instancia, se trata de restituir a la ley su centralidad como fuente exclusiva y principalísima de obligaciones tributarias, asegurando que la acción del Estado en materia fiscal se mantenga dentro de los límites y garantías que la Constitución ha trazado para proteger a los ciudadanos.

Conclusiones

El recorrido exhaustivo realizado en esta investigación permite afirmar, sin ambigüedad, que la aplicación sistémica e ininterrumpida de ciertas disposiciones del Código Fiscal de la Federación ha producido una disfunción normativa estructural de profunda trascendencia. Esta disfunción faculta al Poder Ejecutivo, a través de sus órganos administrativos, a ejercer materialmente funciones normativas que, por mandato constitucional, corresponden exclusivamente al Poder Legislativo en materia tributaria. Esta invasión de esferas no es meramente formal, sino que altera la esencia del sistema jurídico-tributario mexicano, estableciendo obligaciones, facultades y prohibiciones que trascienden el marco de la ley formalmente emitida por el Congreso.

Esta atribución indebida de facultades vulnera, de forma concurrente y sinérgica, tres pilares fundamentales de nuestro Estado de Derecho: la legalidad tributaria estricta, la división de poderes y la tutela judicial efectiva. La legalidad tributaria, consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa) se establezcan en una ley formal y material. La disfunción identificada permite que la autoridad administrativa, a través de reglas de carácter general, criterios normativos o interpretaciones vinculantes, adicione, modifique o flexibilice estos elementos, contraviniendo el principio de reserva de ley y la prohibición de analogía en perjuicio del contribuyente. Asimismo, la división de poderes, eje cardinal del diseño

republicano montesquiano y constitucionalmente establecido, se ve comprometida al desdibujarse la frontera entre la facultad legislativa de crear leyes y la facultad ejecutiva de ejecutarlas, concentrando un poder exorbitante en la administración que debilita el contrapeso legislativo y judicial.

La afectación a la tutela judicial efectiva es igualmente grave. Cuando las obligaciones tributarias se derivan de disposiciones administrativas con rango material de ley, la impugnación de estas se torna compleja y, en ocasiones, ilusoria, pues el control judicial se ve limitado al escrutinio de la "legalidad" formal de la actuación administrativa, sin poder adentrarse en la legitimidad material de la norma subyacente. Esta situación se proyecta, además, peligrosamente hacia el ámbito sancionador y penal, donde la ambigüedad o la creación de deberes por vía administrativa pueden generar inseguridad jurídica, propiciando la imposición de multas o incluso la configuración de delitos fiscales basados en interpretaciones volátiles o criterios cambiantes del ejecutivo, en detrimento del principio de tipicidad y culpabilidad.

Ante este escenario, la respuesta jurídica adecuada no implica la negación del sistema fiscal ni la desactivación de las facultades administrativas que son inherentes a su funcionamiento. Por el contrario, exige un riguroso reencuadre constitucional de dichas facultades. Este reencuadre es factible y necesario mediante una interpretación conforme al texto y espíritu de la Constitución, que limite el alcance funcional del Código Fiscal de la Federación a su justa dimensión adjetiva, impidiendo que sus previsiones procedimentales se erijan en

fuente de derecho sustantivo. Esto implica una lectura que subordine cualquier disposición de carácter reglamentario o secundario a los principios de reserva de ley y de legalidad estricta en materia tributaria, privilegiando la norma constitucional y la ley del Congreso.

La interpretación conforme debe, en este contexto, restituir la centralidad de la ley sustantiva como única fuente de las obligaciones tributarias y reafirmar el papel insustituible del juez como garante último del orden constitucional. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido clara en establecer los límites de la potestad reglamentaria del Ejecutivo (Artículo 89, fracción I, CPEUM), señalando que esta no puede ir más allá de lo que la ley establece ni crear cargas u obligaciones que no estén previstas en la legislación primaria. Es el Poder Judicial, a través de figuras como el juicio de amparo o las controversias constitucionales, el llamado a restablecer el equilibrio y a asegurar que la potestad tributaria se ejerza dentro de los cauces democráticos y constitucionales.

El derecho tributario solo puede conservar su legitimidad y aceptación social si se mantiene fiel a su fundamento constitucional y respeta los principios que le otorgan validez democrática. Cuando la forma procesal o el procedimiento se desvirtúan y se convierten, de facto, en una fuente normativa material, el sistema jurídico se desordena y pierde su coherencia interna y su función protectora. La tarea del intérprete constitucional y, en particular, del juzgador, es impedir activamente esa deriva, preservando la integridad del Estado de

Derecho fiscal mediante la aplicación rigurosa de los principios constitucionales.

En este sentido, el concepto de *ius Mutantur*, correctamente comprendido y aplicado, no debe ser visto como una justificación para flexibilizar o desdibujar la legalidad, sino como un instrumento para restaurarla. Implica reconocer que, ante una mutación funcional de las normas que desvía su propósito original y afecta bienes jurídicos constitucionales, es necesario reajustar su interpretación para devolverles su sentido y eficacia protectora, limitando el ejercicio del poder. La defensa constitucional del contribuyente y la preservación del sistema constitucional tributario exigen, en última instancia, que el derecho cumpla su función primigenia: ser un límite efectivo al poder público, y no un mero instrumento para optimizar su ejercicio discrecional.

Conclusiones normativa específica

I. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL VULNERADO:

La aplicación sistémica del CFF vulnera los artículos 14, 16, 17, 31 fracción IV y 49 constitucionales, así como los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

II. ARTÍCULOS DEL CFF CONSTITUCIONALMENTE PROBLEMÁTICOS:

Artículos 42 y correlativos (facultades de comprobación transformadas en calificación normativa)

Artículos 69B y 69B Bis (presunciones con estándares abiertos)

Artículo 33 fracción I inciso g) (emisión de reglas administrativas con efectos normativos)

Artículos 108 y 109 (tipos penales dependientes de calificaciones administrativas)

III. REFORMAS NECESARIAS (2026):

Definición legal precisa de "operación real", "sustancia económica" y "razón de negocios"

Establecimiento de estándares probatorios claros y objetivos

Limitación expresa de las facultades de comprobación a verificación, no calificación

Prohibición de que reglas administrativas creen elementos esenciales del tributo

Separación clara entre determinación administrativa y configuración de delitos fiscales

IV. ESTÁNDAR JUDICIAL CORRECTO:

Los tribunales deben aplicar control de constitucionalidad y convencionalidad estricto, verificando:

Reserva de ley en elementos esenciales del tributo

Taxatividad en conceptos que condicionan derechos

Proporcionalidad en presunciones y cargas probatorias

Separación funcional de poderes en la aplicación del CFF

V. VIGENCIA NORMATIVA:

Este análisis se basa en la normativa vigente al 17 de enero de 2026, incluyendo las reformas al CFF publicadas en noviembre de 2025.

Referencias Bibliográficas

- Alexy, R. (2007). *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- CPEUM (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). (2025). Última reforma publicada en el DOF de 15 de octubre de 2025. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- CADH (Convención Americana Sobre Derechos Humanos). (1969). Suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, San José, Costa Rica, del 7 al 22 de noviembre de 1969. Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/1969_Convención_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf
- Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México*. (2010). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 26 de noviembre de 2010. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: <https://www.cndh.org.mx/sites/default/files/doc/Internacional/Casos/1.pdf>
- Caso Cantos Vs. Argentina*. (2002). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 28 de noviembre de 2002. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_97_esp.pdf
- Caso Castillo Petruzzi y otros Vs. Perú*. (1999). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 30 de mayo de 1999. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_52_esp.pdf
- Caso Herrera Ulloa vs. Costa Rica*. (2004). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Fondo. Sentencia de 2 de julio de 2004. Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_111_esp.pdf
- Caso Kimel vs. Argentina*. (2008). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 2 de mayo de 2008. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_177_esp.pdf

- Caso Loayza Tamayo vs. Perú. (1998). Sentencia de 27 de noviembre de 1998. Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_42_esp.pdf
- Caso *Norín Catrimán y otros vs. Chile* (2014). Sentencia de 29 de 2014. Fondo, Reparaciones y Costas. Disponible en: https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_279_esp.pdf
- Caso *Velásquez Rodríguez Vs. Honduras*. (1988). Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de Sentencia de 29 de julio de 1988. Fondo. D
- CFF (Código Fiscal de la Federación). (2025). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de noviembre de 2025. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Declaración Universal de los Derechos Humanos*. (1948). Proclama por la Asamblea general de las Naciones Unidas en París, el 10 de diciembre de 1948. Disponible en: <https://www.un.org/es/about-us/universal-declaration-of-human-rights>
- Ferrajoli, L. (2023). *Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*, Trotta, Madrid.
- Ley Orgánica del tribunal Federal de Justicia Administrativa. (2024). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de enero de 2024. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOTFJA.pdf>
- Ley de Amparo (Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). (2025). Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 13 de marzo de 2025. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp.pdf>
- PIDCP (Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos). (1966). Aprobado el 16 de diciembre de 1966 por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su resolución 2200 A (XXI). Disponible en: <https://www.ohchr.org/es/instruments-mechanisms/instruments/international-covenant-civil-and-political-rights>

Pérez Ramos, J.A. (2025). *Ius Mutantur o el Derecho que Cambia*, Tirant lo Blanch, Valencia.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2026.
Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Novena Época, Año IV, Núm. 46, noviembre.
Sánchez, M. (2024). *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor, México.

