

## EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO ¿APLICA APLICA EN MATERIA TRIBUTARIA?

Por Mtro. Antonio Alberto Vela Peón<sup>1</sup>

*“Jamás negociemos con miedo,  
pero jamás temamos negociar”*

*John F. Kennedy*

**SUMARIO:** 1. El precedente administrativo en materia tributaria. 2. ¿Qué es el precedente administrativo? 3. ¿Cuándo aplica el precedente administrativo? 4. Razones de por qué aplica el precedente administrativo en materia tributaria. 5. Pronunciamiento sobre el precedente administrativo en materia tributaria por los Tribunales del Poder Judicial de la Federación. 6. Conclusión

**RESUMEN:** Este trabajo analiza la técnica del precedente administrativo dentro del sistema jurídico mexicano con un especial enfoque en la materia tributaria en el que se concluye que esta técnica se encuentra vigente y aplicable, así como señalando los supuestos en que resulta vinculatoria para la autoridad, exponiendo un antecedente en la impartición de justicia en el Poder Judicial de la Federación.

**PALABRAS CLAVE:** Fuentes del Derecho; precedente administrativo; resolución fiscal; resolución administrativa favorable; facultad reglada y facultad discrecional.

**ABSTRACT:** This essay analyzes the technique of the administrative precedent within the mexican legal system with a special approach in the tax matter in which it concludes that this technique is effective and applicable, as well as indicating the assumptions in that is binding for the authority, exposing an antecedent in the teaching of justice in the Judicial Power of the Federation.

**KEY WORDS:** Sources of the law; administrative precedent; tax resolution; favorable administrative resolution; regulated faculty and discretionary faculty.

---

<sup>1</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM) y Maestro en Derecho Tributario por la Universidad Panamericana (UP). Ha sido abogado de la Procuraduría Fiscal de la Federación; Editor y consultor del servicio de consultoría empresarial Información Dinámica de Consulta (IDC) del grupo editorial Expansión; Socio del área legal-fiscal de la firma González, Vilchis y co.; y actualmente Socio del despacho Borja, Vela y Asociados. Es miembro de la Comisión Fiscal de ANADE desde 1990.

## I. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece, entre otros temas, la obligación de las autoridades fiscales de dar contestación a las consultas que formulen los contribuyentes, el plazo para dar respuesta y las consecuencias jurídicas de dichas resoluciones dependiendo de la forma de su planteamiento.

El último párrafo del numeral en cita señala que específicamente el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes en los términos de dicho artículo, cumpliendo con la reserva de la información y de los datos que tenga conocimiento al resolver la petición en los términos del CFF y demás leyes aplicables.

Es importante tener presente que este último párrafo que se comenta fue adicionado originalmente mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día 29 de diciembre de 1997 y si bien es cierto que éste ha sufrido algunas reformas no menos cierto es que ellas no han trascendido a su intención, ya que las modificaciones sólo han consistido para precisar la temporalidad y la forma de difusión de las resoluciones favorables. Por ello, consideramos conveniente transcribir la parte relativa de la Exposición de Motivos de la “Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley de Ingresos, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley de Impuesto al Activo y de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos”:

Se propone adicionar un segundo párrafo al artículo 34, a efecto de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publique todas aquellas resoluciones favorables a los contribuyentes, ya que esto permite crear precedentes para quienes se encuentren en la misma situación y en todo caso la Secretaría resuelve bajo criterios determinados con anterioridad y que servirán de sustento para resolver casos similares.

Posteriormente, con el propósito de reglamentar la forma de la publicación de las decisiones del SAT de las resoluciones favorables a los contribuyentes, se dio a conocer el artículo 59 del Reglamento del CFF (RCFF) que establece que la publicación es a través de la página de internet del SAT, empero, dicho numeral hizo una aclaración, en nuestra opinión innecesaria y contraria a la intención de esta técnica administrativa, que los extractos de las principales resoluciones publicadas *no generará derechos para los contribuyentes.*

Es así que con fundamento en los numerales mencionados se publica en la página de internet del SAT un documento denominado: “Extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes que deriven de consultas reales y concretas.”<sup>2</sup>

Actualmente, es una práctica administrativa que el SAT al resolver las peticiones de los contribuyentes mencione que la resolución no constituya “precedente”, como se puede leer en un considerando de un extracto de una resolución favorable en la que señaló: “(...) *las resoluciones administrativas no constituyen precedentes* (...)”<sup>3</sup>

No obstante lo anterior, considero que el último párrafo del artículo 34 del CFF institucionaliza la técnica del *precedente administrativo* en la materia tributaria contrario a lo manifestado por la autoridad fiscal, aunque incipiente pero existe en nuestro sistema jurídico nacional, como se explicará en este artículo.

## **2. ¿QUÉ ES EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO?**

En la labor diaria de la administración<sup>4</sup> suele confundirse al *precedente administrativo* con la costumbre, los usos y las prácticas administrativas pero éstas son totalmente distintas del primero.

La costumbre proviene de un origen popular en su carácter intuitivo y colectivo, como una regla de Derecho ante la ausencia de éste, por lo que la mayoría de los autores apuntan que es la conciencia del pueblo, pero precisemos que en la materia administrativa la costumbre se encuentra muy limitada por el principio de reserva de ley.

Por lo que se refiere a los usos y a las prácticas administrativas éstas tienen su origen en el quehacer de la administración derivado de una rutina espontánea y burocrática, siendo formas imperfectas de la costumbre. Así, los usos y las prácticas administrativas son las constantes y uniformes actuaciones de los órganos administrativos. Dentro de los usos y las prácticas administrativas está, incluso, la forma de entender e interpretar las leyes, reglamentos o cualquier norma jurídica por parte de los servidores públicos, por ello, es que leemos en sus decisiones y escuchamos frases verbales que aluden a éstas.

Es importante señalar que conforme a nuestro sistema jurídico ni la costumbre ni los usos ni las prácticas administrativas pueden contravenir la ley por el principio de reserva de

<sup>2</sup> [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/sitio\\_aplicaciones/Resoluciones\\_Favorables/Informacion.asp](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/Resoluciones_Favorables/Informacion.asp) consultada el día 13 de junio de 2011

<sup>3</sup> Extracto de la resolución favorable a un contribuyente de fecha 18 de agosto de 2010, tema: Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), subtema: Tratados para evitar la doble tributación.

<sup>4</sup> Entiéndase por este concepto cualquier dependencia u órgano de la administración pública, sea federal, estatal o municipal; en este artículo se circunscribe al SAT.

ley plasmado en diversos artículos, entre otros el 14 y el 16, de la Constitución, así como en las diversas leyes respectivas.

Por tanto, el *precedente administrativo* no es ni la costumbre, ni los usos, ni las prácticas administrativas las cuales incluso participan en su formación; el *precedente administrativo* es la decisión sustantiva previa de la administración que genera derechos e intereses para los administrados que puede ser aplicable a un caso similar. Dicho de otro modo, el *precedente administrativo* es la vinculación de la actuación pasada de la administración con su actuación presente a un caso similar. Es decir, es el supuesto ya resuelto anteriormente a un caso similar.

Por ello, es que algunos tratadistas del Derecho Administrativo suelen llamar al *precedente administrativo* como la “jurisprudencia gubernativa”, la “jurisprudencia burocrática” o la “jurisprudencia administrativa”, pero la diferencian de la contenciosa-administrativa, ya que esta última goza –entre otros principios procesales– de los efectos de cosa juzgada.

La formación del *precedente administrativo* se da por el simple proceso de interpretar y aplicar una norma a un caso particular por parte de la administración en su función de gestión y de mando. Para la aplicación del *precedente administrativo* al menos se requiere de una decisión previa de la administración. Es importante aclarar que el precedente administrativo no es la interpretación de la norma ni la forma en que está expresada la resolución por parte de la administración sino en las formas y los métodos de interpretar y aplicar la norma a un caso similar previamente resuelto.

Por lo que se refiere al carácter vinculante del *precedente administrativo* ésta se fundamenta en el principio de igualdad del administrado ante la ley y para que opere debe existir identidad de circunstancias, como requisito *sine qua non* y obvio, que la actuación de la administración esté dentro del límite de la legalidad. Además, como se apuntó, para que aplique el *precedente administrativo* no se debe tomar en cuenta el factor tiempo ni el número actos o reiteraciones del acto o resolución, pues basta sólo uno para tal efecto.

Por tanto, en mi opinión, no sólo el documento denominado: “Extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes que deriven de consultas reales y concretas” que goza de la naturaleza y características del “precedente” cuya existencia plena y contundente está demostrado, sino que también todas aquellas resoluciones favorables a los contribuyentes aún no publicadas constituyen un *precedente administrativo* en materia tributaria, ya que la publicación en la página de internet del SAT del “precedente” tiene como propósito que el administrado lo conozca y solicite su aplicación, así como una compilación de ellos y aun el artículo reglamentario señale

lo contrario (*no genera derechos para los contribuyentes*), ya que considero que dicha porción normativa debe estimarse contraria de los derechos fundamentales de los contribuyentes consignados en los artículos 1o., primer y último párrafos, y 31, fracción IV, constitucionales, que contienen los principios de igualdad y de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad, como más adelante se expondrá.

Así, el contribuyente no debe dudar en solicitar al SAT la aplicación del *precedente administrativo* en materia tributaria en un caso similar o idéntico para que se encuentre vinculado al dictar su resolución a dicha decisión previa y, con ello, lograr la plena eficacia de esta técnica administrativa, cumpliendo así los principios de igualdad y de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad en la relación contribuyente-SAT.

### **3. ¿CUÁNDO APLICA EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO?**

Recordemos que la actuación de la administración es a través de facultades regladas o facultades discrecionales.

En la primera, es decir, en la facultad reglada la administración ciñe su actuación completamente a la ley y carece de libre apreciación, ya que su actuación se ajusta al contenido, requisitos o límites dictados por la norma que una vez verificados la decisión de la administración debe ser como lo establece la ley.

Por tanto, en el ejercicio de esta facultad resulta inaplicable el *precedente* administrativo, toda vez que a la administración únicamente le compete en un caso concreto verificar los supuestos fácticos y normativos previstos en la ley para que su decisión sea como lo establece la norma jurídica, por lo que la existencia de una resolución previa por parte de la administración no puede constituir “precedente” ya que el administrado tiene la obligación de demostrarle a la administración encontrarse y ubicarse en los supuestos fácticos y normativos previstos en la ley para su aplicación, ya que si se demuestran y se prueban los hechos o actos y se ajustan a la disposición legal la administración tiene la obligación de actuar como lo consigna la norma jurídica.

Sin embargo, no olvidemos que dentro del ejercicio de la facultad reglada la administración en ocasiones realiza una interpretación previa a la aplicación de la norma y es ahí donde sí puede resultar aplicable el *precedente administrativo* en virtud de que la administración se encuentra vinculada con el administrado en la forma y los métodos de interpretación, así como la forma de cómo sistematizó las normas jurídicas a aplicar, para con ello uniformar su criterio de aplicación de la ley, ya que no puede la Administración, en el ejercicio de una facultad reglada en un caso interpretar y aplicar la norma de una

forma y en otro caso similar interpretar y aplicar la norma de modo distinto para en un caso limitar lo previsto y consignado en la ley y en otro ampliarlo.

Ahora bien, tratándose de la facultad discrecional de la administración el *precedente administrativo* resulta plenamente aplicable, siempre que el interés público permita dar un trato igual al administrado en un caso idéntico.

En el ejercicio de la facultad discrecional la administración tiene una libre apreciación, así como se deja a las autoridades administrativas el cómo y el cuándo actuar, empero, de ningún modo significa que su actuación sea en forma arbitraria, sino que la administración en todo momento tiene la obligación de conseguir el fin público que la norma establece, además de que su actuación se encuentra circunscrita a los principios de legalidad, seguridad jurídica y buena fe en la administración.

Por ello, es que en mi opinión el *precedente administrativo* aplica totalmente en el ejercicio de la facultad discrecional de la administración, ya que como se apuntó, éste se fundamenta en el simple principio jurídico de igualdad ante la ley, esto es, que todos los administrados tienen el derecho que la administración lo trate igualmente a los que se encuentran en la misma situación, principio que se encuentra establecido en la Constitución, como se expondrá más adelante.

No obstante lo anterior, es importante señalar que la administración puede apartarse de la aplicación del *precedente administrativo* por dos razones. La primera, cuya respuesta es la más sencilla, es que la norma se convierta del ejercicio de una facultad discrecional a facultad reglada, en cuyo supuesto pasamos a lo comentado en las facultades regladas. La segunda, cuya apreciación es subjetiva, consiste en que la administración considere, por diversas circunstancias, que el interés público no permite dar un trato igual al administrado en un caso idéntico y, precisamente, aquí es donde se presenta el debate jurídico en una controversia entre el administrado y la administración; agrava más aún este debate el que en la actualidad las facultades discrecionales van en aumento, en lugar de que éstas se transformen en facultades regladas.

La subjetividad del abandono de la aplicación del *precedente administrativo* puede dejar un mal momento al administrado, sin embargo, la valoración del abandono no lo es del todo, ya que la administración debe fundamentar –si es que existe–, pero más bien motivar, justificar y razonar por qué el interés público no permite dar un trato igual al administrado en un caso idéntico, lo que el juzgador, en una controversia jurisdiccional, deberá tomar en cuenta para emitir su fallo; más adelante se abordará este aspecto.

Valdría entonces preguntar si un administrado al que le fue negada a una petición y, posteriormente, se entera que un administrado en igualdad de circunstancias pero éste presentó una demanda y obtuvo una resolución administrativa favorable forzada por la instancia judicial puede repetir la petición bajo el principio de igualdad comentado y, con ello, obtener una resolución bajo la técnica del “precedente”. En mi opinión sí es factible, pero la técnica la contraria al “precedente” llamada “consiguiente”, obvio, previo análisis y estudio de los requisitos legales para reformular la petición y su procedencia.

El “consiguiente” es el efecto inverso al “precedente”, ya que el agravio causado al administrado por un trato injustificado desigual de la administración no surge en comparación con una actuación anterior, sino con una posterior. Esto es, hay “consiguiente” cuando en una resolución previa la administración no benefició al administrado y, posteriormente, por cualquier circunstancia, un particular se beneficia. Esta técnica inversa al “precedente” se encuentra igualmente basada en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad, pero no resultan aplicables los principios de seguridad jurídica y buena fe de la administración.

Es importante dejar en claro que la aplicación del *precedente* administrativo no vincula al juez o al tribunal en una contienda judicial sino sólo a la administración, ya que la actuación del juzgador se rige bajo otra normatividad diversa a la formación del “precedente”, aunque muchos autores opinan que el actuar de éstos es muy similar y en los mismos términos, salvo con otros efectos.

Otra situación que puede presentarse es cuando el *precedente administrativo* que el administrado solicita sea tomado en cuenta para resolver un caso similar es que la resolución se sustente en los principios generales del Derecho por no existir en una norma jurídica que interpretar y aplicar, lo que la doctrina jurídica llama “laguna legal”, esto es, la decisión de la administración no tiene fundamento en una norma jurídica sino en los principios generales del Derecho. En este evento, considero que no es aplicable el *precedente administrativo* toda vez que no existe norma que interpretar y aplicar, ya que, como se mencionó, la norma es uno de los requisitos elementales para la formación del “precedente”, empero, no debe olvidarse que puede aplicar las mismas consideraciones de la facultad reglada sobre la forma y los métodos de cómo se sistematizaron y orientaron los principios generales del Derecho, así como el criterio de decisión para aplicarlos por parte de la administración, en cuyo caso sí aplicaría la técnica del *precedente administrativo*.

Un aspecto a considerar es cuando una unidad de la administración emite el “precedente” y el administrado lo hace valer a otra unidad administrativa de la misma autoridad, por ejemplo en una división de competencia territorial, en este caso, mi opinión es igualmente

aplicable la técnica del *precedente administrativo*, ya que la autoridad es la que debe justificar por qué no aplica el mismo, si la norma y caso planteado es el mismo. Por ello, se puede señalar que el acto administrativo calificado como *precedente administrativo* no está ligado ni a la forma ni a la competencia de las unidades que integran la administración, toda vez que, como se ha mencionado, depende de la norma y el hecho o acto resuelto.

Es importante apuntar que en mi opinión no resulta aplicable el principio general de Derecho: *ubi est eadem ratio ibi eadem dispositio esse debet* (donde hay la misma razón, debe ser la misma la disposición del Derecho) del cual deriva la institución de la analogía, ya que, como se sabe, ésta es un método de integración de las lagunas del ordenamiento legal; su inaplicabilidad es por las razones expuestas para la formación del “precedente”.

Es así que de lo expuesto, considero que resulta total y absolutamente aplicable la técnica del *precedente administrativo* a las normas tributarias, aun cuando éstas revistan un interés público, como lo es la satisfacción de los gastos públicos, en virtud de que su cumplimiento da lugar a cumplir un principio de justicia tributaria la proporcionalidad y equidad en el pago de las contribuciones a que los contribuyentes tienen derecho; corresponderá a la autoridad demostrar y probar por qué en un caso sí y en otro no.

#### **4. RAZONES DE POR QUÉ APLICA EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA**

En mi opinión, la aplicación y el carácter de vinculante del *precedente administrativo* en materia tributaria tiene su fundamento en los artículos 1o., primer y último párrafos, y 31, fracción IV, de la Constitución que contienen los principios de igualdad ante la ley y de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad, respectivamente, como lo he señalado.

Esto es así, toda vez que los párrafos primer y último del artículo 1o. de la Constitución disponen que en los Estados Unidos Mexicanos *todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea Parte*, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que dicha Constitución señale, además de que *queda prohibida toda discriminación que atente contra la dignidad humana que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas* que al relacionarse con el artículo 31, fracción IV, constitucional que, entre otros principios de justicia tributaria, contempla el de proporcionalidad y equidad complementa dicha igualdad en el pago de contribuciones al establecer que es obligación de contribuir para *los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa* que dispongan las leyes.



De lo anterior, se desprende que la igualdad que consagran los textos constitucionales señalados constituyen principios complejos que no sólo reconoce a las personas el derecho de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas, sino también en relación con el contenido de la misma y en su aplicación.

Así, el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará prohibido, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido, pero en todo caso corresponderá a la administración demostrar y probar tal afirmación.

Por tanto, el derecho fundamental de igualdad en el ámbito tributario no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1o. de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito tributario revistiéndosele así la naturaleza de principio constitucional.

Con estas premisas, considero que la porción normativa del artículo 59 del RCFF que señala que el extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes publicados *no generará derechos para los contribuyentes* debe estimarse contrario a estos artículos constitucionales, por lo que, en mi opinión, al instarse a los órganos de control constitucional así debieran confirmarse.

Además, como se ha señalado, la actuación de la administración se encuentra circunscrita al principio de buena fe en la administración previsto en el artículo 2o., fracción VIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes (LFDC) que indica que el contribuyente tiene derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

Por último, en el supuesto de que la administración se aparte o abandone el *precedente administrativo* porque precise en el acto administrativo posterior que no es posible resolver de la misma forma que el caso anterior por razones de interés público, o bien, que manifieste que se trata de salvaguardar el interés general, la autoridad administrativa tiene la obligación de motivar o justificar el acto administrativo que quebranta su decisión anterior a efecto de no caer en la arbitrariedad y respetar los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Lo anterior resulta muy importante ya que de no motivar o justificar el acto administrativo, además de infringir los principios precisados (principios de legalidad y seguridad jurídica), abre una gran puerta para los medios de defensa, sean éstos contenciosos o

judiciales, ya que no debemos olvidar que la motivación constituye un requisito *sine qua non* del acto administrativo cuya omisión causa una grave incertidumbre jurídica porque la actuación de la autoridad administrativa se convierte en arbitraria y caprichosa.

Por tanto, la autoridad tendrá que probar y comprobar en el proceso que se siga la existencia real y legal del motivo aducido, ya que no debe perderse de vista que el examen del valor de los motivos es una cuestión de estricta legalidad, por lo que, el no probar ni comprobar los motivos aducidos por la administración ello constituye una falta grave a uno de los requisitos formales de validez del acto administrativo, máxime que los artículos 2o., fracción X y 3o. de la LFDC señala que el contribuyente tiene el derecho a que sean tomados en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa no sólo los alegatos y pruebas que obren en el expediente administrativo sino que todo registros y documentos que forme parte de dicho expediente, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del CFF.

Dependerá del acto que se esté analizando para el juez o tribunal al emitir su fallo pueda incluso asumir atribuciones y dar lineamiento para que la autoridad, bajo los principios de igualdad ante la ley y de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad, obligue a la administración a acatar su precedente, o bien, en su caso, a justificar la existencia real y legal del motivo aducido para abandonar el “precedente”.

No debe olvidarse que la motivación de la decisión de la administración facilita al juzgador el examen de la resolución y éste pueda determinar si hubo desvío de poder o no dado que siempre debe existir una correlación entre motivo y fin, por lo que torcido este último se presupone motivos falsos o valoración incorrecta en la emisión del acto administrativo. Las formas más frecuentes del desvío o exceso de poder son la contradicción, la disparidad de tratamientos, la motivación ilógica, la iniquidad e injusticia manifiesta.

## **5. PRONUNCIAMIENTO SOBRE EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA POR LOS TRIBUNALES DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN**

En los años ochentas la entonces Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) emitió las resoluciones contenidas en los oficios números 102-765 y 101-478, de fecha 15 de octubre de 1980 y de fecha 23 de diciembre de 1981, respectivamente, en las que concedía diversas prerrogativas de carácter tributario a un contribuyente, consistente en autorizar la solicitud de pago a plazo en 36 parcialidades mensuales, iguales y sucesivas de diversas contribuciones federales con la condonación de recargos. En esa época imposible obtener ese tipo de decisiones de la administración.

Dicho acto administrativo fue del conocimiento de diversos contribuyentes que se encontraban en la misma situación y condiciones, por lo que solicitaron la aplicación de dicho “precedente”, sin embargo, la respuesta de la SHCP fue la misma y en el sentido de negar bajo la siguiente consideración:

“Con relación al precedente del asunto de Talleres Martínez Vara, S.A., se le comunica que las resoluciones emitidas por esta Secretaría son de carácter estrictamente individual, razón por la cual surten efectos únicamente para cada contribuyente en particular y que además se otorgaron por las especiales condiciones que se presentaron en esa empresa.” (énfasis añadido)

Como se puede observar, el argumento de la autoridad fiscal –si se puede llamar así–, por un parte, falaz, ya que repite lo establecido en el artículo 34 del CFF en vigor de que las resoluciones son de carácter individual y, por otra, que adolece de una absoluta y manifiesta motivación ya que sólo se concreta en señalar que los privilegios fiscales “se otorgaron por las especiales condiciones” del contribuyente sin señalar cuáles son ellas y cuáles son las razones para apartarse de dicha decisión, por lo que, sin duda la actuación del autoridad fiscal fue arbitraria y caprichosa, amén de una injusticia manifiesta, aunque la historia fue diferente.

Recuerdo aún el alud de demandas de nulidad presentadas ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación (TFF) que derivaron de aquellas resoluciones por la inaplicabilidad del *precedente administrativo* aludido e incluso las demandas de amparo alegando violaciones directas a la Constitución por el privilegio fiscal otorgado, sin embargo ninguna de estas instancias prosperó, ya que desafortunadamente los jueces de aquella época “avalaron” la actuación y decisión de la autoridad fiscal por razones hoy del dominio público, pero desde un punto de vista de estricta legalidad la actuación de los tribunales, en mi opinión, fue que no se le dio la importancia y dimensión debida a la técnica del precedente administrativo, ahora, en mi opinión, si reglamento, aunque incipiente.

Como ejemplo de lo anterior, conviene repasar la ejecutoria del amparo directo número 23/94, resuelta el día 25 de marzo de 1994 por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que señaló:

“...en el caso de que le hubiese sido concedido el beneficio a la sociedad en comentario, considerado como una exención (sic), tal conclusión no autorizaría a que se confiera el mismo tratamiento a la promovente de este juicio, pues en tal supuesto lo procedente, a fin de restituir el orden constitucional, sería que dicho beneficio se revocara a la entidad mercantil antes mencionada.

“ ...

“[Y, por lo que se refiere a la violación al derecho fundamental de proporcionalidad y equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, el Tribunal Colegiado llega] ...a la conclusión de que el acto impugnado [–la negativa de obligar a la autoridad de aplicar o, en su caso, justificar el ‘precedente’–] ante la Sala responsable no está directamente regido por el artículo 31, fracción IV constitucional, en tanto que este precepto impone una obligación a cargo del legislador consistente en que al establecer todo impuesto, debe acatar los principios de equidad y de proporcionalidad. Por tanto, no puede decirse que las autoridades demandadas, en el caso concreto, ante la Sala responsable, hayan infringido en perjuicio de la quejosa el principio de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional por el solo hecho de haber acordado en sentido negativo su solicitud de condonación de recargos, toda vez que, como se ha indicado, la actuación de las autoridades demandadas no se rige por la disposición constitucional indicada...”(énfasis añadido)

Afortunadamente, por lo que se refiere a la interpretación a qué actos protege el principio de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad tributaria los órganos de control constitucional han señalado que no sólo va dirigido a los actos legislativos sino también a los administrativos –aunque tímidamente–, ya que se ha dicho que la igualdad que consagran los textos constitucionales no sólo reconoce a las personas el derecho de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas, *sino también en relación con el contenido y aplicación de la ley misma*, lo que ha sido plasmado en la tesis aislada número 1a. CXXXVI/2005 de la Novena Época, pronunciada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) cuyo rubro es: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN”, consultable en el tomo XXII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a noviembre de 2005.

## 6. CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, es posible considerar que en nuestro sistema jurídico tributario, aunque de manera insipiente, está institucionalizada la técnica del *precedente administrativo* en materia tributaria sin que exista algún motivo o razón jurídica para que éste no sea utilizado en casos similares a favor de otros contribuyentes, por lo que, en mi opinión el artículo 59 del RCFE, en la parte que señala que el extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes publicados *no generará derechos para los contribuyentes* es de estimarse contrario a la Constitución por infringir los principios de igualdad ante la ley y de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad, lo que debiera dar lugar a que los órganos de control constitucional lo confirmen.

Por último, con este artículo pretendo dar a conocer a los contribuyentes la forma de aplicar la técnica del “precedente”, sobre todo en materia tributaria y muy ambiciosa-

mente que este estudio llegue –para quien tenga interés y pueda– producir una reforma legislativa a nuestro marco normativo y, con ello, se recoja esta técnica no sólo para la materia tributaria sino para el Derecho Administrativo en general, además de eliminar los enunciados que pueden ser contrarios a la Constitución, como el que se comentó, así como establecer la obligatoriedad de la motivación de la administración cuando ésta no siga el *precedente administrativo* y, además, dotar de atribuciones a nuestros Tribunales para poder allegarse de los elementos de juicio para resolver las controversias en este tema de manera definitiva y evitar el reenvío de los asuntos que en ocasiones se vuelve interminable, como también, por justicia, incluir la figura del “consiguiente”, toda vez que el Derecho Administrativo no es más que un medio al servicio de aquellas exigencias fundamentales de la vida social, a las cuales tiene la misión el Derecho de responder a la estabilidad del orden y la seguridad del ciudadano.

\* \* \* \* \*