



Comentarios a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

C.P.C. José Mario Rizo Rivas

Socio de la firma Salles, Sáinz – Grant Thornton, S.C.

Lic. Alejandra Jaime de la Peña

Abogada de Salles, Sáinz – Grant Thornton, S.C.

Introducción

El 23 de Junio de 2005 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el decreto de expedición de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, la cual entró en vigor un mes después (23 de Julio). Según su artículo Segundo Transitorio, las disposiciones previstas en ella sólo serán aplicables a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de su vigencia.

Dicho instrumento normativo representa un importante avance en el control legal de los actos de autoridad y un adelanto en lo que caracteriza a un Estado de Derecho, que desde el ángulo de nuestra consideración, es el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos y el otorgamiento de medios para su defensa a los particulares, mediante la sujeción de los actos de la autoridad a la ley (principio de legalidad).

Así es: en un Estado de Derecho, la primera exigencia para su constitución es que los particulares cuenten con instrumentos legales que les permitan defender sus derechos aun del proceder de las autoridades. Suele vinculársela con otro principio total denominado “de legalidad”, columna vertebral de las funciones

estatales por la cual la autoridad sólo puede hacer aquello para lo que la ley le faculta y el gobernado todo cuanto ésta no le prohíba, con lo que se procura un equilibrio de las situaciones jurídicas.

Desde una perspectiva de control ejercido por el derecho al cual se somete una sociedad, la ley es una herramienta y una técnica que impone jurídicamente conductas obligatorias a la autoridad, le señala márgenes de actuación que la convierte en sujeto obligado, delimita procedimientos y plasma la forma legítima de utilizar los métodos de coacción y fiscalización.

Nuestros legisladores consideraron la idea de esta Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, tras haber observado la experiencia exitosa que en España ha significado la Ley 1/1998¹. Han reconocido que los derechos y las garantías de los contribuyentes son la contrapartida de sus obligaciones comprendidas en la obligación general de contribuir al sostenimiento de

¹ Por medido de ella, promulgada en 26 de febrero de 1998 e intitulada *de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, España pretendió reforzar el principio de certeza jurídica y establecer un equilibrio en las situaciones de la administración tributaria y de los contribuyentes, a fin de propiciar el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos.

los gastos públicos, de acuerdo con los principios constitucionales. Tal reconocimiento queda expresado en la exposición de motivos de la ley objeto de nuestros comentarios:

“Sucesivas reformas adoptadas por las Legislaturas Federales se han cifrado tan sólo en dar cada vez mayores facultades revisoras y de comprobación a las autoridades fiscales, en un afán por conseguir mayor recaudación por el único camino de la fiscalización y sanción a los contribuyentes. La indexación de los impuestos, los recargos, y las sanciones que, en su momento, llegaron a ser hasta de tres tantos de la prestación fiscal omitida, han configurado el complejo e inequitativo panorama del sistema fiscal mexicano, junto con las múltiples resoluciones de las autoridades hacendarias anuladas o dejadas sin efecto por los Tribunales Federales, en virtud de múltiples vicios formales y de procedimiento en que comúnmente incurren las autoridades de la Secretaría de Hacienda y de Crédito Público. Pese a las importantes y numerosas facultades de comprobación de que están legalmente dotadas las autoridades hacendarias, y que incluyen, entre otras, la presunción de ingresos por erogaciones del contribuyente, la presuntiva de ingresos acumulables y de base gravable, la posibilidad de efectuar visitas domiciliarias hasta por 18 meses e incluso, en algunos casos, por tiempo indefinido, la intervención a la caja, la caducidad hasta por diez años de las facultades de

las autoridades fiscales, la posibilidad de la Secretaría de Hacienda de regularizar el procedimiento de determinación de créditos en perjuicio del contribuyente a partir de la sentencia dictada en un medio de defensa promovido y ganado por él mismo; no han bastado sin embargo para lograr una mayor recaudación y actualmente, pese a tantas facultades de molestia y afectación contra el contribuyente, México sigue teniendo un porcentaje de recaudación de los más bajos sobre el Producto Interno Bruto, internacionalmente comparado.

La solución simplista de dotar todavía con mayores facultades de fiscalización a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede ser la respuesta legislativa adecuada a esta grave problemática, pues las experiencias obtenidas avalan precisamente lo contrario. Los nuevos contribuyentes se rehúsan a ingresar a un sistema que cada vez resulta más riguroso y literalmente asfixiante y así México continúa siendo uno de los países con menor porcentaje de contribuyentes dados de alta en el Registro Federal, menos de ocho millones en un país de más de cien millones de habitantes.

Las experiencias internacionales presentan, sin embargo, una clara tendencia a fortalecer mejor los derechos y garantías del contribuyente, como un medio más idóneo de incrementar la recaudación, pues el marco de certeza jurídica y la consagración legal y sistemática de nuevos esquemas de defensa y

protección de los contribuyentes han incidido de manera importante en un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributarios, según esas mismas experiencias internacionales. La eficiencia del Fisco federal depende de que su incapacidad administrativa sea efectivamente sancionada, mediante las nuevas garantías otorgadas a los sujetos pasivos de los tributos.

(...)

El objetivo de la nueva ley es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin desconocer, por ello, ni invalidar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el Código Fiscal de la Federación...”²

El párrafo anterior sintetiza el propósito de la nueva ley, cuyo fin primordial –la regulación de las relaciones de los contribuyentes con las autoridades fiscales y el Sistema de la Administración Tributaria– pretende alcanzar con las siguientes medidas:

1. Puesta en marcha de una Campaña Nacional del Contribuyente promovida en los principales medios de comunicación, a fin de fomentar y generar en la población mexicana el hábito contributivo.
2. Estimular la obligación legal de entregar comprobantes fiscales por las operaciones realizadas en el Sistema de Administración

Tributaria, mediante la organización de sistemas de la Lotería fiscal que premien a los contribuyentes que hayan obtenido comprobantes fiscales.

3. Reducción de sanciones fiscales por la omisión de una o varias contribuciones.

Sin embargo de que los particulares tienen derecho a la legalidad en el actuar de la autoridad y al acatamiento de los principios antes citados, es fundamental precisar que el respeto a estos derechos debe ser defendido o instado por el propio contribuyente cuando haga valer los medios de defensa; es menester, pues, que éste los conozca, de ahí que el objetivo del presente artículo sea comentar los principales beneficios que trae esta ley a los contribuyentes, y las repercusiones jurídicas que puede generar.

Derechos y garantías básicas

Este nuevo ordenamiento señala como derechos generales de los contribuyentes, *grasso modo*:

- Ser informado y asistido por las autoridades fiscales
- Obtener las devoluciones de impuestos que procedan
- Conocer el estado de sus trámites fiscales
- Conocer la identidad de las autoridades fiscales responsables de sus trámites
- Obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas
- A no aportar los documentos que ya tenga la autoridad fiscal

En un Estado de Derecho, la primera exigencia para su constitución es que los particulares cuenten con instrumentos legales que les permitan defender sus derechos aun del proceder de las autoridades.

² Tomado de: Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 1479-II, martes 20 de abril de 2004.

- Que su información no sea divulgada.
- Ser tratado con respeto y consideración por los funcionarios fiscales.
- Que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.
- Formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluido el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado.
- Ser oído en el trámite administrativo previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal.
- Ser informado sobre sus derechos y obligaciones en las facultades de comprobación de la autoridad, y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes. Esta omisión dará lugar a fincar responsabilidad administrativa al servidor público.
- A corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales, estableciéndose multas más reducidas.
- A señalar en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el

señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Lo que se debe destacar de esta ley

De los anteriores derechos, llama particularmente la atención lo dispuesto en los siguientes rubros por la ley en comento:

1. Que se preceptúe un derecho a corregir la situación fiscal de los contribuyentes sujetos a las facultades de comprobación, sin que esté sometido a la aprobación de la autoridad fiscal; con ello, se reducen significativamente las multas (que conforme al Código Fiscal de la Federación en su artículo 76 fracción I serían de un 40% de la contribución omitida) al pasar, con la nueva Ley Federal de Derechos del Contribuyente, a establecerse en el equivalente al 20% o 30% de las contribuciones omitidas, dependiendo del momento en que se paguen éstas junto con sus accesorios, pero antes de la notificación del oficio por el que la autoridad determine el monto de las mismas. Puede representar una buena alternativa para que los contribuyentes regularicen su situación fiscal.

2. Destaca sobre todo la limitante a determinar nuevas omisiones de las contribuciones que ya han sido revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo que se comprueben hechos diferentes; de ser así se deberá sustentar en información, datos o documentos de terceros o en el examen de conceptos especí-

ficos que no se hayan revisado con anterioridad.

Lo anterior significa un cambio relevante que podría dar fin a interminables revisiones sobre los mismos ejercicios y sobre la declaración de contribuciones ya examinadas, toda vez que, recordemos, el hecho de que la autoridad ejerciera esa facultad en dos ocasiones diferentes o más, no implicaba que se estuviera actuando ilegalmente aunque se estuviera revisando el mismo impuesto y periodo. En consecuencia, como la Ley no limitaba el número de veces que podían ejercerse las facultades de comprobación, el contribuyente debía aceptar y tolerar la ejecución de éstas, siempre que de la primera revisión no se hubiere emitido un crédito fiscal a cargo del particular, pues en todo caso lo que se limitaba era la determinación y liquidación en dos ocasiones por los mismos periodo y conceptos, según el principio jurídico recogido en el artículo 23 Constitucional de que nadie puede ser juzgado por el mismo delito dos veces.

Con la nueva Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se equilibran las situaciones jurídicas e indirectamente se conmina a la autoridad fiscal a que sea eficiente y eficaz en sus revisiones, pues no tendrá otra oportunidad de molestar al contribuyente, a menos de que cuente con hechos diferentes y aun para que así sea, la consideración de nuevos elementos no podrá ser discrecional, sino deberá sustentarse en información, datos o documentos de terceros o en el examen de conceptos específicos no revisados con

anterioridad en los que se motive y funde adecuadamente su actuar. De lo contrario, deberá ser declarado nulo el nuevo ejercicio de las facultades de comprobación.

3. Si bien se reitera el plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que se conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, conforme al artículo 50 del Código Fiscal Federal, lo importante es que ahora se establece que si no lo hacen en dicho lapso se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.

Es inconcuso que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal no concluyen con la emisión y notificación del acta final o del oficio de observaciones, pues el contribuyente puede alegar y exhibir las constancias que considere pertinentes a efecto de demostrar las irregularidades detectadas durante la revisión, las cuales debe tomar en cuenta la autoridad de mérito al emitir la resolución correspondiente. Por tanto, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal terminan cuando emite y notifica al particular, en su caso, la resolución determinante de las contribuciones omitidas o del crédito fiscal; de no entenderlo así, se permitiría a las autoridades fiscalizadoras afectar indefinidamente a los gobernados dejándolos en estado de incertidumbre al no resolver su situación fiscal.

En ese orden de ideas, cabe precisar que el mandamiento expreso por el cual se dispone el Código

Sin embargo de que los particulares tienen derecho a la legalidad en el actuar de la autoridad y al acatamiento de los principios antes citados, es fundamental precisar que el respeto a estos derechos debe ser defendido o instado por el propio contribuyente cuando haga valer los medios de defensa.

Fiscal de la Federación, en el sentido de considerar un cierto plazo en el que se deberá determinar la situación fiscal del gobernado, es una facultad reglamentaria y no discrecional, es un imperativo categórico que necesaria y forzosamente la autoridad debe respetar, a fin de resguardar la seguridad jurídica del contribuyente sujeto a revisión, quien debe saber con certeza el alcance temporal de la autoridad para concluir tal procedimiento y así, tener luego la posibilidad de ir contra la referida resolución, interponiendo los medios de defensa que crea idóneos para desvirtuar la legalidad presumida de los actos de autoridad. La observancia del dispositivo legal evita, como se mencionó, incertidumbre jurídica al contribuyente.

Sin embargo, las disposiciones que marcaba el Código Fiscal de la Federación parecían ser burladas por la autoridad fiscal; por ejemplo, en caso de que se declarase la nulidad de lo actuado durante una visita y en consecuencia de la resolución que hubiera podido recaer a la misma, la autoridad podía emitir una nueva orden para revisar al contribuyente una vez más, dejándolo en incertidumbre jurídica, pues éste no sabía cuándo sería sometido a tal acto de molestia, cuya reiteración debía tolerar. La cuestión

cambia con la nueva Ley Federal de los Derechos del Contribuyente: si no se dicta la resolución en el plazo de 6 meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o el oficio de observaciones, no solamente quedará sin efectos lo actuado por la autoridad fiscal en el ejercicio de las facultades de comprobación, sino que además se podrá entender de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno, lo que otorga certeza jurídica a los contribuyentes de que no volverán a ser molestados y conminar indirectamente de nuevo a dicha autoridad fiscal a hacer su trabajo en forma pronta, eficiente y eficaz.

Por otra parte, el mismo legislador al expedir la ley en comento se da otra tarea igualmente importante: deberá reformar y adecuar las disposiciones normativas existentes, con objeto de evitar contradicciones, dentro del marco legal aplicable, que pudieran ocasionar problemas al momento de que se haga valer dicha ley, ya que, sin embargo de que existen disposiciones normativas en contrario, se señala en el texto de la misma:

a) La posibilidad de que en el juicio de nulidad se señale como domicilio para oír y recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando el contribuyente tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala que sea competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFyA); consideramos esto muy provechoso para el contribuyente porque reduce los gastos en que debe incurrir para buscar la nulidad del acto impugnado³, le facilita

³ Anteriormente, a partir de la reforma a la Ley orgánica del entonces llamado Tribunal Fiscal de la Federación en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 2000, se señaló en su artículo 31 que las Salas Regionales del TFJFyA conocerían de los juicios por razón del territorio, respecto del lugar donde se encontrase la sede de la autoridad demandada; esto causaba que en algunos casos los contribuyentes se vieran obligados a contratar despachos foráneos a incurrir en mayores gastos al procurarse justicia administrativa, que debía serles impartida por un Tribunal ubicado fuera de su domicilio fiscal, sin contar siquiera con la posibilidad de señalar un domicilio que no estuviera en la jurisdicción de la Sala Regional.

acudir a los medios de defensa, sin incurrir en mayores gastos.

b) La posibilidad de ofrecer como prueba el expediente del cual emana el acto administrativo, a pesar de la prohibición expresa en el Código Fiscal de la Federación (artículo 209, fracción VII, tercer párrafo). Constituye un importante medio para que, tanto el contribuyente, como la autoridad jurisdiccional se alleguen elementos probatorios que puedan demostrar la ilegalidad del actuar de la autoridad fiscal en el ejercicio de las facultades de comprobación, lo que equilibra la situación jurídica de las partes en el proceso.

Posibilidad de aplicar retroactivamente la ley para beneficiarse de la reducción de las multas.

La irretroactividad consiste en que las disposiciones contenidas en leyes no se deben aplicar hacia el pasado, afectando hechos que se dieron antes de su vigencia. A este problema se le conoce también como conflicto de leyes en el tiempo.

Ahora bien, debe considerarse que las garantías individuales constituyen un límite para el ejercicio de las facultades de las autoridades en sus diversas funciones, incluidas las legislativas.

El artículo 14 constitucional, cuando establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, limita las facultades señaladas, de manera primordial, en cuanto a los perjuicios que se puedan provocar, con la aplicación de una ley, a actos ocurridos con anterioridad a su vigencia.

El problema suscitado se refiere a la aplicación de una ley, de manera

retroactiva, en beneficio de los particulares. Sea el caso que se haya realizado una conducta infractora durante la vigencia de una ley y que, al momento de imponerse la sanción correspondiente, se establezca por reforma, modificación o adhesión una menor; es decir, se trata de aplicación de leyes en relación con sanciones fiscales que se reiteran en su cobro en una época diversa.

Con base en el principio "*in dubio pro reo*" debe considerarse que no existe la prohibición de la aplicación retroactiva de una norma que establezca sanciones, cuando con ello se logra un beneficio para los individuos que habían observado conductas similares a las reguladas con una sanción menor y que es posible aplicar.

Esto es, si la posición jurídica en la que se encuentra un particular, le permite beneficiarse de una regulación nueva en materia de sanciones, debe entenderse que la aplicación de ésta no atenta contra los principios de seguridad jurídica que consagra el mencionado artículo 14 constitucional, pues no se actualiza el perjuicio a que se refiere dicho precepto como elemento de la prohibición.

La aplicación retroactiva en beneficio de los individuos debe entenderse derivada, tanto de lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, como de lo establecido en el artículo 1o. de la propia Constitución, ya que entre los principales fundamentos de nuestro sistema jurídico, en materia de imposición de sanciones, está que deban resolverse de la manera más benéfica para los individuos, que son los que encomiendan el ejercicio del gobierno a las autoridades, de manera

Con la nueva Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se equilibran las situaciones jurídicas e indirectamente se conmina a la autoridad fiscal a que sea eficiente y eficaz en sus revisiones, pues no tendrá otra oportunidad de molestar al contribuyente.

representativa.

Si se ha cometido una infracción administrativa durante la vigencia de una norma y luego la norma que la regula ha sido modificada con disposiciones que benefician al particular, por establecerse para la misma infracción, una sanción menor que la señalada en la ley anterior, debe seguirse el principio que hasta ahora, como excepción, rige en materia penal, relativo a aplicar la ley que resulte más benéfica para el particular, ya que esto es coherente con el sentido de la garantía de irretroactividad consagrada en el artículo 14 constitucional, en tanto que la intención del Constituyente fue la de preservar a los individuos del perjuicio que pudiera causarles la aplicación de una ley nueva, no la de impedir que se beneficien con normas que castigan en menor grado la misma infracción.

Téngase presente: la finalidad de las normas que establecen multas fiscales, es la de mantener la observancia de los preceptos que instituyen los impuestos mediante un sistema de sanciones, el cual actualice la coercitividad de las normas fiscales y no como un método recaudatorio al que le sea válido basarse en cantidades excesivas e inconstitucionales. Por ello se estima que la similitud entre las multas fiscales y las sanciones penales permite sostener que, tratándose de situaciones jurídicas de igual naturaleza, debe aplicarse retroactivamente una norma que marque un beneficio en relación con una infracción cometida con anterioridad a su vigencia.

Lo anterior no implica el descono-

cimiento de los principios fiscales derivados de los artículos 5o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación, relativos a la aplicación estricta de las normas en materia fiscal y a la época en la que se causan las contribuciones, toda vez que, como se ha visto, la especial naturaleza de las normas que establecen sanciones permite considerar como excepcional la aplicación de una norma en forma retroactiva, cuando con ello se beneficie al particular.

De este manera, si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en grado mayor o menor, impone el Estado a quien incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a la de las sanciones penales; por tanto, la aplicación retroactiva de las normas que benefician al particular se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina; sin embargo, la aplicación retroactiva de la ley sólo es permisible cuando sea relativa a la aplicación de multas fiscales, pues el propósito de éstas no es recaudatorio sino sancionador de una conducta que va en contra del interés público. Lo anterior se ve reflejado en la jurisprudencia por contradicción de tesis emitida por la Segunda Sala de la SCJN y que textualmente refiere:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VII, Marzo de 1998

Tesis: 2a./J. 8/98

Página: 333

MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. *Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que benefician al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.*

Contradicción de tesis 26/97. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de enero de 1998. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, quien emitió voto particular. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Conclusiones

Es necesario conocer la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, pues representa un importante avance en el control de la legalidad de los actos de autoridad, así como un mayor equilibrio entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Las modificaciones incorporadas en esta ley, por una parte, refuerzan los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios, dan la pauta para que éste busque la auto-corrección y pague las contribuciones omitidas, otorgándole la posibilidad de ser sancionado con multas más bajas de las consideradas anteriormente por el Código Fiscal de la Federación; por otra parte, se limita el actuar de la autoridad en aras de mayor celeridad en sus resoluciones, completando las garantías de certeza jurídica existentes en los diferentes procedimientos, al darle seguridad al contribuyente de que no será revisado una y otra vez por la autoridad fiscal sobre los mismos ejercicios y sobre la declaración de contribuciones que ya han sido examinadas.

En cuanto a la auto-corrección, puede intentarse la aplicación retroactiva del beneficio establecido en esta ley para la reducción de multas por contribuciones omitidas, pues tal derecho debe entenderse derivado, tanto de lo dispuesto en el artículo 14 constitucional, como de lo establecido en el artículo 1o. de la propia Constitución, ya que entre los principales fundamentos de nuestro sistema jurídico, cuando se trata de imposición de sanciones, está que deban resolverse de la manera más benéfica para los individuos, siguiendo el principio que hasta ahora, como excepción, rige en materia penal (*in dubio pro reo*), relativo a la aplicación de la ley que resulte más benéfica para el particular, toda vez que esto es coherente con el sentido de la garantía

El mismo legislador al expedir la ley en comento se da otra tarea igualmente importante: deberá reformar y adecuar las disposiciones normativas existentes, con objeto de evitar contradicciones, dentro del marco legal aplicable, que pudieran ocasionar problemas al momento de que se haga valer dicha ley.

de irretroactividad, consagrada en el artículo 14 constitucional, en tanto que la intención del Constituyente fue la de preservar a los individuos del perjuicio que pudiera causarles la aplicación de una ley nueva, no la de impedir que se beneficien con normas que castigan en menor grado la misma infracción.

Consideramos que este tipo de leyes otorga facilidades a los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias y puede propiciar el incremento de la recaudación al minimizar el monto de las sanciones, así como agilizar la conclusión de las revisiones por las autoridades, reducir en consecuencia los costos del aparato recaudatorio y evitar mayores molestias para los contribuyentes.

