

408



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**ANÁLISIS DEL ARTICULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN VIGENTE, QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE
GARANTIZAR AL FISCO LAS DEVOLUCIONES DE CONTRIBUCIONES**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA

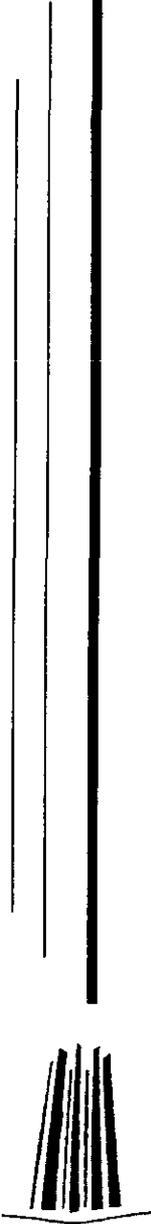
285075

JAVIER ROMERO VALLEJO

ASESOR:

LIC. ALICIA CONCEPCION RIVAS GARCIA

SAN JUAN DE ARAGÓN, MÉXICO 2000





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MI ESPOSA

A QUIEN DESDE QUE CONOCI, HIZO QUE VIERA LA VIDAD DESDE DIFERENTE PERSPECTIVA, CONOCIENDO EL VERDADERO AMOR, LOGRANDO CON SU APOYO, COMPRENSION Y CARIÑO, MANTENERME DE PIE EN LOS MOMENTOS DIFICILES Y SEGUIR ADELANTE.

A MI HIJA SAMANTAH PAOLA

QUE A PARTIR DE SU NACIMIENTO, HIZO DE MI EL HOMBRE MAS FELIZ DEL MUNDO Y VERLA CRECER, HA HECHO UNA RAZON MAS POR QUE LUCHAR Y SEGUIR SUPERANDOME.

A MI MADRE

QUE ME DIO LA VIDA E HICIERA DE MI UN HOMBRE DE PROVECHO. CON SU EDUCACION Y AMOR. TRATANDO DE QUE NUNCA FALTARA A MIS OBLIGACIONES.

A MI PADRE

QUE CON SU EJEMPLO DE LUCHA QUE PONE EN TODA OCASIÓN. FORMARA EN MI UNA IMAGEN QUE IMITAR PARA NO DARSE POR VENCIDO EN CUALQUIER SITUACION.

**ANÁLISIS DEL ARTICULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE,
QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE GARANTIZAR AL FISCO LAS DEVOLUCIONES
DE CONTRIBUCIONES.**

	PAG.
INTRODUCCION	
CAPÍTULO I.	
CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	
1.1 Definición de Derecho Fiscal	6
1.2 Autonomía del Derecho Fiscal	9
1.3 Principios Constitucionales de los Impuestos	14
1.3.1 Principio de Legalidad	15
1.3.2 Principio de Generalidad	16
1.3.3 Principio de Igualdad	16
1.3.4 Principio de Irretroactividad de la Ley	17
1.3.5 Principio de Garantía de Audiencia	17
1.3.6 Principio de Proporcionalidad	18
1.3.7 Principio de Equidad	18
CAPÍTULO II.	
OBLIGACIÓN FISCAL	
2.1 Definición de la Obligación Fiscal	22
2.1.1 Hecho Imponible	24
2.1.2 Hecho Generador	28
2.2 Nacimiento de la Obligación Fiscal	29
2.3 Determinación de la Obligación Fiscal	30
2.4 Elementos de la Obligación Fiscal	32
2.4.1 Sujeto Pasivo	33
2.4.2 Sujeto Activo	39
2.4.3 Objeto de la obligación	50
2.5 Extinción de las obligaciones	52
2.5.1 Condonación	53
2.5.2 Prescripción	54
2.5.3 Caducidad	57
2.5.4 Compensación	60
2.5.5 Cancelación	61
2.5.6 El Pago	62

2.5.6.1. Pago liso y llano	63
2.5.6.2. Pago en garantía	63
2.5.6.3. Pago bajo protesta	63
2.5.6.4. Pago Provisional	64
2.5.6.5. Pago Definitivo	64
2.5.6.6. Pago de Anticipos	65
2.5.6.7. Pago Extemporáneo	65
2.5.6.8. Pago de lo Indebido	66

CAPÍTULO III

FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL

3.1 Facultad Revisora del Sujeto Activo	68
3.2 Facultad para determinar omisión de contribuciones e imposición de sanciones.	80
3.3 De la Garantía Fiscal	87
3.3.1 Concepto	87
3.3.2 Supuesto en que procede garantizar el interés fiscal	88

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DEL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1 Análisis de los párrafos cuarto y sexto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.	96
4.2 Sugerencias de enmiendas y reformas.	102

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCION

El presente trabajo es elaborado con el fin de plasmar por escrito una de las lagunas que existen en la Ley Fiscal y respecto de la devolución plasmada en el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sobre todo cuando hay una reforma y ésta va en contra de los Principios Generales del Derecho.

Como en todas las materias, las leyes fiscales sufren constantes modificaciones, que en muchas ocasiones crean confusión en su aplicación, o incluso normas que se contraponen con los lineamientos estipulados en nuestra Constitución, propiciando así un campo de discusión para todos los interesados en este ámbito.

Lo anterior, justamente es la explicación de la elección del tema que presento, y pretendo someter a consideración de los lectores en materia fiscal, *específicamente el análisis del artículo 22 del Código Fiscal Federal*, en el que se estipula la devolución de cantidades que se pagaron en exceso al sujeto activo, y la *obligatoriedad que se hace para que se garantice el interés fiscal hasta por la cantidad que tenemos derechos que nos reintegre en casos específicos* la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Artículo 22 del Código Fiscal, en forma específica su párrafo IV, indica que el contribuyente debe garantizar al Fisco Federal por un periodo de 6 meses un monto equivalente a la devolución solicitada, apercibiéndolo que de no ser así, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución.

Analizando minuciosamente lo anterior, se presenta un acto que no reúne, los principios de proporcionalidad, estipulados en el Artículo 31, fracción IV de la

Constitución, y deja en total estado de indefensión a los contribuyentes, aunado a esto en el párrafo VI, del Artículo en crítica, nos dice que en caso de que la devolución resulte improcedente, esa garantía será transferida a la Tesorería de la Federación, en cuyo supuesto el particular se le cobrarían los recargos en concepto de indemnizaciones al fisco Federal.

Mi pretensión, es hacer notar al lector que es inadecuado la garantía que solicita la autoridad hacendaria, ya que los contribuyentes, lo único que requieren son devoluciones del dinero que les pertenece, demostrando con documentos tales como las declaraciones que reflejan saldo a favor y justificándolo frente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En muchas ocasiones, los contribuyentes al solicitar esas devoluciones, es básicamente por que necesitan esas cantidades por no contar con los suficientes recursos económicos, para seguir subsistiendo, poniendo esa Secretaría un obstáculo para recuperar algo que en realidad le pertenece al sujeto pasivo, aunado a esto tiene que dejar una garantía por la misma cuantía, para que le sea devuelto ese remanente, que se tiene que analizar para resolver si a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es favorable o no.

Propongo que los párrafos IV y VI del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, sean modificados, quitando la garantía que solicita, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y resuelva de forma inmediata o pronta, si es procedente la devolución.

Para tal fin el presente trabajo está integrado por 4 capítulos, abordaremos en nuestro capítulo primero, el concepto de Derecho Fiscal, dando algunas definiciones de autores y claro dando de manera personal una opción de esta materia; también se habla de la autonomía del Derecho Fiscal y la relación que guarda con las demás ramas del Derecho.

En este capítulo toco un punto muy importante, como lo son, los principios constitucionales de los impuestos y que es uno de los temas modulares del presente trabajo. El principio de proporcionalidad y equidad de los impuestos, es sin duda un tema que no debe de perderse de vista, ya que si es violado este principio se produce una irregularidad en la Ley.

Dentro del capítulo segundo se analiza a la obligación fiscal, indicando su concepto cuando nace y cuando se determina, los elementos que intervienen, como lo son el sujeto activo y pasivo, el objeto, la base y la tarifa de esa obligación, debe tomarse en cuenta que una obligación fiscal es "dar" y "recibir", entre las partes.

También se tratará de la extinción de las obligaciones, que benefician a los contribuyentes siendo el pago una de ellas, que es la forma perfecta de desaparición de la obligación tributaria.

En el capítulo tercero, se describen las facultades que tienen las autoridades hacendarias, para revisar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, como las visitas domiciliarias, el requerimiento de presentar las declaraciones, etc., de esa manera el sujeto activo puede observar muy de cerca la situación de cada uno de los contribuyentes, determinando si está o no cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

Cuando la autoridad a que se hace referencia en el párrafo precedente se percata del incumplimiento del sujeto pasivo, puede ejercitar el procedimiento administrativo de ejecución requiriendo a éste una garantía a favor del fisco federal.

Por lo que hace al Capítulo Cuarto de la devolución contemplada en el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la investigación que nos ocupa, en éste, se señala de forma detallada la figura Jurídica de la devolución contemplada en el Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, considerando que la garantía

que se solicita para hacer las devoluciones a los contribuyentes, es inexacta ya que en los Párrafos Cuarto y Sexto afecta la economía de los particulares.

Esta es la parte medular del trabajo manifestando algunos puntos de vista de el "por qué" debe de desaparecer dicha garantía.

CAPITULO I

CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

- 1.4 Definición de Derecho Fiscal**
- 1.5 Autonomía del Derecho Fiscal**
- 1.6 Principios Constitucionales de los Impuestos**
 - 1.6.1 Principio de Legalidad
 - 1.6.2 Principio de Generalidad
 - 1.6.3 Principio de Igualdad
 - 1.6.4 Principio de Irretroactividad de la Ley.
 - 1.6.5 Principio de Garantía de Audiencia.
 - 1.6.6 Principio de Proporcionalidad
 - 1.6.7 Principio de Equidad

1.1 DEFINICION DE DERECHO FISCAL

El Derecho Fiscal sufre constantes modificaciones, dando origen a situaciones confusas o contradictorias y originando graves problema; desde que se es estudiante se escucha la fama de esta como una materia difícil y en ocasiones tediosa, que presenta dificultad para lograr aprobarla.

La rama del Derecho que nos ocupa es una de las materias más complejas, ya que crea conflictos por su constante transformación, lo que acudiendo en ocasiones para dar solución a problemas de su esfera competencial al Derecho común.

Este campo del derecho se encuentra en plena formación doctrinal, de ahí que para definir su terminología, se acuda a otras ramas del Derecho, por ejemplo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene las siguientes tesis:

FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco y este significa entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública, que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tiene intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de los fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género, y la autoridad fiscal la especie.

Amparo en revisión 1601/33, José Yus Limantur, 29 de mayo de 1984, 5 votos Ponente: José López Lira.

MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la

prescripción o el control de los Créditos Fiscales o lo referente a las sanciones que se impugnan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo director 3683/73. Petróleos Mexicanas. 6 de Septiembre de 1974. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Inarritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 152/61. Anastacio Miguel Cerda Muñoz. 19 de Abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramirez. Secretario : Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramirez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido.

Amparo en revisión 293/77. Ferreteria Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto LiévanaPalma. Secretario: José Raymnudo Ruiz Villabazo. Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito.

Una vez que han quedado definidos los conceptos de Fiscal y Materia Fiscal, se abordará el problema de la definición:

DE LA GARZA define al Derecho Fiscal como "el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento

o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos, que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".¹

ANDREOZZI define al Derecho Fiscal como a "la rama del Derecho Público que estipula los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza, y los caracteres de las relaciones, del Estado con el administrado que está obligado a pagarles".²

RAFAEL BIELSA, nos dice que el Derecho Fiscal es el "Conjunto de disposiciones legales y de principio de Derecho Público que regula la actividad jurídica del fisco".³

Para otros autores, el Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo; entre ellos podemos citar a **GABINO FRAGA**, quien en su tratado de Derecho Administrativo, señala que el Derecho Fiscal comprende:

- a) La estructura y organización del poder, encargado normalmente de realizar la función administrativa.
- b) Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de la actuación.
- c) El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de la función administrativa.
- d) La situación de los particulares, con respecto a la administración.⁴

Una opinión personal, es que la definición de **LA GARZA** es más completa, toda vez que abarca las contribuciones en su totalidad, ampliando la definición. Agregando como concepto personal, el que considero sería una opción más: El Derecho Fiscal es un conjunto de normas Jurídicas perteneciente a la rama del

¹ De la Garza, Sergio F.; Derecho Financiero Mexicano, Decimotercera Edición; Edit. Porrúa, S.A., México, D.F.; 1985, pág. 14

² Rodríguez Lobato, Raúl; Derecho Fiscal, 2ª Edición, , Edit. Harla; México, 1986, pág. 12.

³ Op. Cit.

⁴ Fraga, Gabino M Derecho Administrativo; 36ª Edición; Edit. Porrúa, S.A.; México, 1997, Pág. 9.

Derecho Público que se refieren a los Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribución de Mejoras, Derechos, Contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre el Fisco y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos, que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

1.2. AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL.

Es necesario hacer notar que en esta rama del Derecho, en la doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la Alemana, de Derecho Impositivo, y en la francesa de Derecho Fiscal.

EMILIO MARGAIN, indica que en México, no puede utilizarse las denominaciones antes citadas, como sinónimos de Derecho Fiscal, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país, se aplican no solo a los Impuestos o a los tributos en general, si no también a otros ingresos como son los Productos y Aprovechamientos, es decir los ingresos tributarios y los ingresos no tributarios.

En total acuerdo con otros autores, no se puede adoptar este criterio, ya que si bien es cierto que "Materia Fiscal" se refiere a todas las contribuciones, las disposiciones fiscales, también se aplica a otros ingresos, aunque no tenga la calidad de Crédito Fiscal, pero la naturaleza es la misma.

Para confirmar lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene:

CREDITOS FISCALES. Tratándose de multas, no pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra crédito, en términos generales, significa lo que se debe a una persona, y desde que algo se adeuda a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario no basta para dar el

carácter de fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esta circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal Fiscal, solo puede conocer de inconformidades contra leyes tributarias".

Quinta Epoca. Tomo LXXII P. 4567

Montepío Luz Saviñón.

SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. NO TIENE EL CARÁCTER DE CREDITOS DEL GOBIERNO FEDERAL. La circunstancia de que el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tiene el carácter de crédito fiscal, no significa por que no se expresa sí en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho o producto y aprovechamiento y la indicación de que el deber de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales tengan "el carácter de fiscal", solo quiera decir que se asimilan ese tipo de crédito para los efectos del cobro únicamente y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del artículo 2,3,4 y 5 del Código Fiscal de la Federación.

Unanimidad de Votos. Ponente: Jesús Ortega Calderón. Informe: Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1972. Tercera Parte. Tribunales Colegiados. Pp. 64 y 65

Podemos decir que los ingresos cuyo fundamento, se encuentra en los Artículos 31, fracción IV y 73 fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tradicionalmente y doctrinariamente, han sido llamados contribuciones o tributos, impuestos por el Estado de manera unilateral.

Si con la expresión *Derecho Tributarios* se denomina lo relativo a los tributos, y con la expresión *Derecho Impositivo* se denomina a las contribuciones impuestas por el Estado, se puede decir que ambas terminologías, hablan sobre materia fiscal, por tal motivo; DERECHO TRIBUTARIO, DERECHO IMPOSITIVO Y DERECHO FISCAL, pueden considerarse sinónimos, aunque claro está que en México, la acepción correcta es DERECHO FISCAL.

Sobre la autonomía del Derecho Fiscal, debe señalarse que el Tribunal Fiscal de la Federación de México, sostiene la Autonomía con otras ramas, de acuerdo a la Jurisprudencia del 19 de noviembre de 1940 que dice: "El Derecho Fiscal como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil".⁵

El Derecho Fiscal se encuentra relacionado con otras ramas del Derecho de las que ha tomado principios generales, elementos y conceptos.

MARGAIN, nos dice que "la materia tributaria, podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones al Derecho Penal, Civil, Mercantil o al Procesal, etc., es decir, ésta materia debe ser de legalidad, proporcionalidad y equidad; estudios constantes y criterio de Juristas, si es del Derecho Fiscal o del Derecho Común, aplicando supletoriamente al que compete la solución de un problema específico".⁶

Explicaré, de manera breve la relación del Derecho fiscal con otras ramas del Derecho:

⁵ Crf. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª edición, Edit. Harla, México, 1986, pág.17.

⁶ Margain Manatou, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª Edición, Edit. Porrúa, S.A., 1997, págs. 13-22.

Derecho Civil.- De esta rama podemos decir que el Estado puede celebrar actos con los particulares, no como poder soberano, sino como simple particular.

Los conceptos que el Derecho Fiscal toma de esta rama son entre otros, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, condonación.

Derecho Constitucional. De esta se obtiene su fundamento jurídico, dentro del Sistema normativo general del Estado, siendo los artículos 31, fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estableciendo los principios rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son los principios de Justicia Tributaria, (proporcionalidad y equidad), el Principio de destino de las Contribuciones (Gasto Público) y el Principio de Legalidad (no hay tributo sin ley).

Derecho Procesal.- Para la resolución de las cuestiones relativas a lo contencioso tributario y el procedimiento, hay que acudir a los principios y reglas de dicha disciplina. La materia tributaria ha tomado de esta rama los principios y bases fundamentales para establecer los recursos administrativos, así como para el desahogo de las pruebas.

Derecho Penal.- Aquí se toman los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales, y para aplicar las sanciones correspondientes, los Delitos Fiscales no están tipificados en la legislación penal, sino en su propia rama.

Derecho Administrativo.- De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Los Organos Públicos, encargados de la aplicación de las leyes impositivas, y de la vigilancia de su cumplimiento, son de carácter administrativo, determinando que la relación que el

Derecho Fiscal puede tener con el administrativo consiste en que éste debe ejecutar en la esfera administrativa el exacto cumplimiento del Derecho Administrativo.

Derecho Financiero.- Muchos autores, nos indican que el Derecho Fiscal surge del Derecho Financiero, y que esta última se ve regulada en tres momentos:

- a) Obtención
- b) Administración o manejo, y
- c) El del empleo de esos recursos, y el Derecho Fiscal estudia detalladamente el aspecto jurídico de uno, de esos tres momentos, que es el de la obtención de los recursos.

Es indiscutible que el Derecho Fiscal ha ido evolucionando, hasta llegar a ser totalmente autónomo, de las demás ramas del Derecho, pero debe tenerse cuidado al aplicar principios, conceptos y términos del Derecho Común al Derecho Fiscal.

Siendo una de las ramas más complejas del Derecho, ya que en ocasiones, las soluciones tienen que ser con Derecho Constitucional, Penal, Civil o Mercantil, etc, teniendo en cuenta lo establecido en el párrafo segundo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación que dice: "Las otras disposiciones fiscales, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación Jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal".

El Derecho Fiscal, se caracteriza por ser la rama del Derecho que con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular que tener como límite sus disposiciones u ordenamientos, los que la Constitución señale. Ir más allá de ese límite hace que se convierta en inconstitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a resuelto en diversos casos de Derecho Fiscal, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la

Constitución, que en ocasiones altera el efecto práctico y la aplicación de la misma, volviéndose conflictivas esas determinaciones, pero que al final siempre buscan la proporcionalidad y equidad.

1.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS.

Los principios establecidos en la Constitución General de la República son: de Generalidad, de Igualdad, de Destinación de los Tributos a satisfacer los gastos públicos; de retroactividad de la ley; de la garantía de audiencia y no confiscatorios.

Los principios constitucionales de los Impuestos, son aquellas normas de Derecho establecidas en la Constitución de la República Mexicana, ley suprema en nuestro sistema jurídico.

Tomando lo anterior, el Lic. Rodríguez Lobato, los divide de la siguiente manera: "Principios de Legalidad, de Proporcionalidad y Equidad; de Generalidad, de Igualdad, de Destinación de los Tributos a satisfacer los gastos públicos de irretroactividad de la ley; de la Garantía de Audiencia, del Derecho de Petición; y de no Confiscación de bienes."⁷

1.3.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Es considerado absoluto, ya que está previsto en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la misma ley, este principio debe ser una norma de carácter abstracto e impersonal.

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial sostiene que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite, claramente podemos ver este principio en el artículo 16 de la Constitución, así como también el artículo 31 de la misma en su fracción IV, disponiendo que las contribuciones deber

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl; Derecho Fiscal, 2ª edición, Edit. Harla; México, 1986, págs. 42-47.

ser establecidas en la ley, evidentemente adopta la Analogía del Derecho Penal *nulum, tributum, sine lege*, sabiendo la ley que los elementos esenciales del tributo, son objeto, sujeto, exenciones, bases tarifa, pago, infracción y sanciones.

Respecto a los principios de Proporcionalidad y equidad de las cuales más adelante explicaré detalladamente, también se encuentra contenido en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y que establece que las contribuciones a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos, deben ser de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos dice que constituye una garantía individual aún cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

El autor Gregorio Sánchez León, indica que "la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del mencionado artículo 31 Constitucional, es de justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia coincidiendo con la equidad, ya que la esta es la Justicia proyectada, sobre el caso concreto la idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales, para este acto, los conceptos de proporcionalidad y equidad son conceptos similares"⁸.

1.3.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Es un principio que significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa, ahí prevista, este principio consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser refutada como una disposición legislativa.

1.3.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente se deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados, es decir, que se les de la oportunidad para hacerlo.

1.3.4 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Consagrada por el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de nuestro país, dispone que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Se puede sostener que para resolver si una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de una persona, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en que momento realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor, podemos mencionar el artículo sexto del Código Fiscal al expresar "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes, durante el lapso que ocurran".

1.3.5 PRINCIPIO DE GARANTÍA DE AUDIENCIA.

El Tribunal Superior de Justicia, sostiene que para que la garantía de audiencia tenga verdadera eficacia debe constituir un derecho de los particulares no

⁸ Sánchez León, Gregorio; Derecho Fiscal Mexicano, 5ª edición, Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor,

sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, si no también a la autoridad legislativa, quedando obligados para cumplir con el expreso mandato constitucional, dándoseles la oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados los derechos de los particulares.

1.3.6 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Este principio encuentra su fundamento en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, y se sustenta en la justicia tributaria, es decir "trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales, con arreglo a la misma pauta", toda vez que se debe ser proporcional el cobro de un impuesto o tributo a la población, pues nadie tiene un poder adquisitivo igual a otra persona.

Para muchos autores, la proporcionalidad y equidad son dos conceptos totalmente diferentes, para algunos otros no lo son; sin embargo, considero que el concepto de proporcionalidad es independiente al de equidad, ya que cuando un tributo es proporcional significa que comprende por igual, a aquellas personas incluidas que se encuentran colocadas en la misma situación o circunstancia, y aunque se sustente en la justicia tributaria, teniendo empatía con el de equidad, no se refieren a los mismos puntos.

1.3.7 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Coincidiendo con el Lic. Margain Manatou, quien señala "la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que, es una norma de equidad la que se encuentran obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea tratar a los iguales de manera igual"⁹.

México, 1980, pág. 27.

El Principio de Equidad se asemeja al de Justicia que expone Adman Smith, en donde dice "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible o sus respectivas capacidades".

Lo fundamental de este principio es que los Impuestos deben ser justos y equitativos como su nombre lo indica, esto es cuando el impuesto es general y uniforme; General porque comprende a todas las personas cuya situación coincida con la ley, y Uniforme, porque todas las personas sean iguales frente al tributo.

⁹ Cf. Con su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario" págs. 23-25.

CAPITULO II

OBLIGACIÓN FISCAL

2.1 Definición de la Obligación Fiscal

2.1.1 Hecho Impunible

2.1.2 Hecho Generador

2.2 Nacimiento de la Obligación Fiscal

2.3 Determinación de la Obligación Fiscal

2.4 Elementos de la Obligación Fiscal

2.4.1 Sujeto Activo

2.4.2 Sujeto Pasivo

2.4.3 Objeto de la Obligación

2.5 Extinción de las Obligaciones

2.5.1 Condonación

2.5.2 Prescripción

2.5.3 Caducidad

2.5.4 Compensación

2.5.5 Cancelación

2.5.6 El Pago

2.5.6.1 Pago Liso y Llano

2.5.6.2 Pago en Garantía

2.5.6.3 Pago Bajo Protesta

2.5.6.4 Pago Provisional

2.5.6.5 Pago Definitivo

2.5.6.6 Pago de Anticipos

2.5.6.7 Pago Extemporáneo

2.5.6.8 Pago de lo Indebido

OBLIGACION FISCAL

No solamente se regula la obligación del contribuyente en el Derecho Fiscal, que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de haberse causado un tributo, misma que el propio Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno, si no que prevé otro tipo de obligaciones a cargo del contribuyente y terceras personas.

Estas obligaciones se pueden distinguir por su **objeto**, En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos, el objeto es siempre y exclusivamente un dar. En el otro tipo de obligaciones, el objeto puede ser un HACER (presentación de declaraciones, manifestaciones o cursos, llevar una contabilidad, etc). Un NO HACER (*No introducir al país mercancía extranjera. Por sitios no autorizados, no adquirir mercancía extranjera, por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etc.*) o un TOLERAR (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).

Las obligaciones de hacer, se relacionan con la determinación de los Créditos Fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y la de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

El Licenciado Raúl Rodríguez Lobato, en su obra "Derecho Fiscal", nos "indica que la obligación fiscal cuyo objeto es un dar, la denomina como Obligación Fiscal Sustantiva; y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, no hacer o un tolerar, la llama Obligación Fiscal Formal, sin embargo, en la práctica, en la legislación y en la Jurisprudencia simplemente la llama Obligación Fiscal".¹⁰

¹⁰ Op. Cit. Pág. 109.

2.1 DEFINICION DE OBLIGACION FISCAL.

Emilio Margain, la define como *"el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie"*.¹¹

De la Garza, sostiene que *"de la realización del presupuesto legal conocido como hecho impune, surge una relación jurídica, que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor, y en el centro un contenido que es la prestación del tributo. A la relación por su naturaleza, la denomina "Relación Tributaria Principal o Sustantiva" y a la obligación que implica, "Obligación Tributaria", indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva existen otras relaciones tributarias accesorias, o independientes, cuyos contenidos obligacionales, son diferentes"*.¹²

Este último autor, define a la **Relación Tributaria Sustantiva** como aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables, el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.

Cabe mencionar que en la obligación tributaria y la obligación del derecho privado, encontramos que los elementos son las mismas tales como acreedor, deudor y objeto pero presentan diferencias, la cuales son importantes destacar:

- A) La obligación tributaria es de Derecho Público, regulándose y satisfaciendo conforme a normas de esta rama del derecho; en cambio la obligación del Derecho Privado, aunque se regula conforme a normas de esta rama del

¹¹ Op. Cit. Pág. 110

¹² De la Garza, Sergio F; Derecho Financiero Mexicano, 13ª edición, Edit. Porrúa, México, D.F., 1995, pág. 47.

Derecho en ciertos casos, se ve supeditada para su cumplimiento a normas del Derecho Público.

- B) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley, la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión, el enriquecimiento ilegítimo, para el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.
 - C) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo, es siempre el Estado, en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.
 - D) En la obligación tributaria, la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla un entidad desconocida, para la obligación del Derecho Privado tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros, y carecen de personalidad jurídica.
 - E) La obligación fiscal tiene como finalidad, recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.
 - F) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las partes, acreedor y deudor como en el contrato y o bien solo al deudor, como en el acto jurídico unilateral o bien la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.
-

- G) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos impunes, sea como representante o mandatario del Sujeto pasivo directo; en la ley, como la Patria Potestad o la Tutela Legítima.

En lo personal el concepto de Obligación Tributaria lo define Margain de una forma objetiva y completa, motivo por el cual me someto a favor de la definición de este autor.

2.1.1 HECHO IMPONIBLE.

Se establece en la legislación fiscal, una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado a llamar HECHO IMPONIBLE.

Sainz de Bujanda, dice que *“el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia”*.¹³

- A) Que en ausencia de uno, cualquiera que sea de los elementos que concurren a forma el presupuesto, el efecto en cuestión no se produce;
- B) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la casualidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido.
- C) Que dos presupuestos jurídicos deben contener al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

¹³ Op. Cit, Pág. 115

Nuestro autor en mención nos define al HECHO IMPONIBLE como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria", o bien "El conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".¹⁴

Jarach, dice *que* "Hecho imponible es una expresión muy sintética y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las palabras significan. La Expresión es quizá errónea, por que habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de estos, que se habla de imponible y el adjetivo con la terminación "ble" indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos, que hacen nacer indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es "imponible" sino "impuesto".¹⁵

Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen.

El Hecho Imponible, tiene cierta analogía con la rama del Derecho Penal, que estructuralmente es muy parecida; en materia penal se habla en efecto de hecho punible, donde el adjetivo "punible" es mucho más exacto que en materia de Derecho Tributario, no debe estar necesariamente sujeto al castigo por que ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en materia tributaria es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación.

¹⁴ Idem. Pág. 114

¹⁵ Jarach, Dino, El Hecho Imponible; Edición de la revista de Jurisprudencia, Argentina, S.A. , Buenos Aires, 1943. Pág. 27-31.

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos.

Sainz de Bujanda, nos da la siguiente clasificación de hechos imponibles, tomando en cuenta un aspecto material:

- a) Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformando, consiguientemente en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo.
- b) Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria.
- c) El estado, situación o cualidad de la persona.
- d) La mera titularidad de cierto tipo de derecho sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.¹⁶

No sólo los hechos positivos pueden ser erigidos por el legislador en hechos imponibles, si no también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace sino, también lo que no se hace.

Es importante destacar que entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación siendo insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cual es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el contribuyente da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

¹⁶ Ibidem pág. 119

Con referencia al aspecto de temporalidad del hecho imponible se pueden clasificar en dos: **Hechos Imponibles Instantáneos** y **Hechos Imponibles Periódicos**.

Los **Hechos Imponibles Instantáneos** son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por tal motivo cada vez que surjan dan lugar a una obligación fiscal autónoma, por ejemplo: en el Impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, cada vez que se celebra un Contrato de Compraventa, respecto de un inmueble o se introduce una mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo de una manera inmediata.

Los **Hechos Imponibles Periódicos** son los que requieren de un determinado tiempo para su consumación, período que está precisado por la ley y que cada vez *que concluye da lugar a una obligación fiscal, por ejemplo: las que están previstas en la ley, impuestos sobre la renta, al valor agregado, sobre tenencia o uso de vehículos y predial, en algunos impuestos, cuyo hecho imponible es periódico se llama ejercicio fiscal que por regla general es un año.*

2.1.2 HECHO GENERADOR

Es el hecho concreto, material que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se lleva acabo reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose al presupuesto genera el crédito tributario.

La diferencia con el hecho imponible, es muy clara, ya que en este tiene una existencia ideal en la legislación tributaria, ya que está hipotéticamente previsto en la norma que *al momento de realizarse provoca el nacimiento de la obligación tributaria.*

No sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos: Esto es así no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino que para la tributación lo que interesa, es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva y además, porque sería contrario al principio de igualdad y por tal motivo injusto que los contraventuras de la ley estuviera en ventaja, respecto de quienes cumplan con la ley, y quedaran exonerados, del pago del tributo.

2.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

Como se vio en el capítulo anterior y recopilando el hecho imponible es una hipótesis plasmado en la ley cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza a esa hipótesis normativa y por tal motivo la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible.

Flores Zavala, afirma que *"la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal"*.¹⁷

De la Garza, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante por que permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como son la prestación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por el particular.

¹⁷ Flores Zavala, Ernesto; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; 15ª edición, Edit. Porrúa, S.A., México 1974, págs. 57-61.

- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravable con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y por tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Fijar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

El Artículo 6º, del Código Fiscal vigente expresa que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstos en las leyes vigentes, durante el lapso en que ocurran".

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, variando según la naturaleza de ellos. En los **impuestos de producción**, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; y en los **impuestos de consumo**, en el momento que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los **impuestos de enajenación**, de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los **impuestos aduaneros** de importación y exportación los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen.

2.3 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL

Giuliani Fon Rouge, define la determinación de la obligación tributaria como el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la

configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo impune y el alcance cuantitativo de la obligación".¹⁸

Se puede observar que de esta definición la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco de ambos, de común acuerdo.

Emilio Margain, por su parte, señala dos incisos, cuando se habla de determinación de la obligación tributaria, siendo las siguientes a saber:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la explicación del método adoptado por la ley.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación, deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Esto es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.¹⁹

La ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. Los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son según Margain los siguientes: **INDICIARIO, OBJETIVO y DECLARATIVO**.

El Método **INDICIARIO**, consiste en tomar en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del causante o el objeto gravado para poder

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl; Derecho Fiscal, 2ª edición, Edit. Harla, México, 1986, Pág. 12.

¹⁹ Margain Manautou Raul; Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 13ª edición, Edit. Porrúa, S.A., págs. 317 a 326.

determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo, entre estos métodos destacan:

- 2 El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse.
- 3 El basado en el giro del negocio y capital en el invertido.
- 4 El basado en la teoría de los signos de riqueza extrema.

El Método **OBJETIVO**, señala una cuota en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de Unidades de la mercancía gravada o el valor de la misma.

El Método **DECLARATIVO** consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.

La declaración puede ser informativa o de pago, en el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantiar la obligación fiscal y otros datos exigidos por la ley, en el segundo caso la manifestación contiene además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir.

En lo anterior, se da una explicación detallada de la determinación de la obligación fiscal dando los razonamientos de la doctrina y de algunos autores.

En lo personal la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

2.4. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION FISCAL

La obligación fiscal tiene tres elementos de importancia:

- Sujeto Activo
- Sujeto Pasivo
- Objeto de la Obligación

2.4.1 SUJETO PASIVO.

Por lo que respecta al **Sujeto Pasivo**, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero: No siempre la persona a quien la ley señala como tal, es la que efectivamente paga el tributo, sino en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, esto es, cuando se da el efecto de la traslación del tributo, el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser el Contribuyente de derecho y el segundo el Contribuyente de hecho, de estos dos el único que le interesa al Derecho Fiscal es primero. Dicho en palabras de **Plugiese** "solo el Contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal".²⁰ Nos dice este autor que para evitar confusiones denomina deuda y quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la ley designa como Sujeto Pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, en otras palabras para el fisco es deudor aquel a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo ésta por disposición legal el cumplimiento de la obligación.

Parece confusa la idea de Plugiere, es por ello que algunos otros autores y en total acuerdo con ellos, prefieren distinguir al titular del adeudo del tercero con *responsabilidad del pago denominando al primero deudor o responsable directo y al*

²⁰ Plugiese Mario; Instituciones de Derecho Financiero; Segunda edición, Edit. Porrpua, S.S., México, 1976. Pág. 147 a 163.

segundo deudor o responsable indirecto. En el rubro de "Sujeto Pasivo", se explicará con más detenimiento este punto.

Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen, sin embargo la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos, ya sea por que este haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personal, o bien por que haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley, bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo por parte del que le dio nacimiento o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.

En el Derecho Privado es sujeto de derechos y obligaciones, solamente quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad o la tutela.

En cambio en el Derecho Tributario, los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales, la única limitación que encuentra el sujeto activo es el que no puede agotar el procedimiento de ejecución, sin que previamente se discierna al incapaz un tutor, para que en su nombre oponga la defensa que considere pertinente, ya que como en las demás ramas del derecho, se le niega personalidad, por sí mismo no podría acudir ante un tribunal.

En el Derecho Tributario todo ser es capaz de derechos y obligaciones fiscales, como limitante a esta regla tenemos a los actos que son nulificados por falta de capacidad general o especial de una de las dos partes que lo celebran,

requerida por la rama del Derecho a que corresponden, que dan lugar a la devolución de lo pagado.

CAUSAS QUE MODIFICAN LA CAPACIDAD.

De igual forma que en el Derecho Privado, en el Derecho Tributario existen causas que vienen a modificar la capacidad del sujeto pasivo directo, destacando entre las más importantes:

Edad.- es considerada de capital importancia en los impuestos personales, principalmente en los impuestos sobre herencias y legados de donaciones, de migración y sobre la renta global, etc.

Estado Civil.- es tomado en consideración principalmente en los gravámenes sobre los célibes y en aquellos que permiten al Sujeto Pasivo disminuir ingresos gravables en atención al estado civil que guardan sus hijos²¹

Sexo.- El sexo de la persona influye en los impuestos personales, sobre los célibes y los establecidos en época de guerra.

Naturaleza Legal de la Sociedad.- Es de capital importancia en aquellos gravámenes que tienen a fomentar el desenvolvimiento de determinados tipos de sociedades, v.gr.: sociedades cooperativas o bien, para influir en el correcto funcionamiento de las sociedades que operan bajo una naturaleza que no le corresponde.

Profesión, Arte u Oficio .- En los impuestos personales, varía la capacidad de la persona en atención a la profesión, arte u oficio que desempeña.

²¹ El Estado de Tamaulipas estableció por el año de 1929, un impuesto a la soltería, el cual fue declarado inconstitucional.

Domicilio.- Existe discrepancia entre los estudiosos de nuestra legislación tributaria, respecto a si ella distingue entre domicilio y residencia.

En la actualidad el Código Fiscal distingue entre residencia y domicilio fiscal, considerando que tienen residencia en territorio nacional, por lo que toca a las personas físicas, a las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país, por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales, en ese otro país y a las de nacionalidad mexicana que sean cuando por el carácter de sus funciones del Estado o trabajadores del mismo, aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente, tratándose de personas morales, tienen residencia en el país cuando se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

Se dice que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en el país, salvo prueba en contrario, que las primeras, no obstante tener su casa-habitación en México, demuestran haber permanecido en otro país más de 183 días naturales, y acrediten haber adquirido residencia para efectos fiscales en otro país, y los segundos, demuestren que la administración principal del negocio se encuentra establecida fuera del país.

Se considera domicilio fiscal de las personas físicas, tratándose de empresarios, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; tratándose de las que presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base para el desempeño de sus actividades y en los demás casos asalariados, por ejemplo al lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Respecto a las personas morales, el domicilio fiscal lo será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio y si tienen la residencia fuera del país, el establecimiento que tenga en México y en caso de varios

establecimientos el local en donde se encuentre la administración principal en el país, o en su defecto el que designen.

LOS EXTRANJEROS.

Existe discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a las leyes extranjeras, haciendo mención del Artículo 31, Fracción IV Constitucional, únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos.

Flores Zavala, dice que aún cuando el precepto constitucional mencionado solo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni ésta disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución, prohíbe que los extranjeros tributen en México, cuando residan en éste país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario, puede validamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que aquí hemos señalado.

El tratado de la Habana sobre la condición jurídica del Extranjero de 1928, está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales.

Este Tratado Internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado, y por tal situación es la Ley Suprema del País conforme a lo dispuesto por el Artículo 133 Constitucional.

SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

El actual Código Fiscal de la Federación, no da una definición del Sujeto Pasivo, de la Obligación Fiscal, a diferencia del Código anterior, que en su Artículo

13 "Sujeto Pasivo de un crédito fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal".

La Ley Tributaria mexicana, distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo no define a ninguno de los dos en forma específica, del segundo en el artículo 26 del Código Fiscal se hace una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos en el rubro de responsables solidarios. Así pues a tenemos que de acuerdo al Artículo 1° y 26 del código mencionado, resulta que en México el Sujeto Pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

Ha sido criticado la falta de definición del Sujeto Pasivo, cuando es titular de la deuda, así como cuando es responsable del pago, es decir cuando es deudor directo e indirecto, también es criticable que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia que podemos apreciar en los casos listados en el Artículo 26 de la ley en mención.

2.4.2 SUJETO ACTIVO

El siguiente elemento **Sujeto Activo**, conforme a nuestra Constitución, esta definición recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados y los Municipios, debiendo mencionar que solo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria ya que los Municipios pueden administrar su hacienda de acuerdo a lo que señalan las legislaturas de los Estados.

Existe un solo Sujeto Activo en la obligación fiscal, el Estado, quien solamente como ente soberano está investido de potestad tributaria. En los Estados organizados políticamente como Federaciones no solo el Estado Federal posee soberanía, sino también las Entidades Federativas en lo concerniente a su régimen

interior, y es ejercido con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución Federal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado el alcance de la soberanía de las Entidades Federativas, en relación con el Estado:

SOBERANIA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACION CON LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien es cierto que de acuerdo con el Artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan solo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación, según los principios de la ley fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el Artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que "esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los Jueces de cada Estado, se arreglarán a dicha Constitución, Leyes o Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados". Es decir, que aún cuando los Estados que integran la Federación sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las Leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deberán predominar las disposiciones del Código Supremo y

no las de las Leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

Amparo en revisión 2670/69. Eduardo Amaya Gómez y Julio Gómez Manrique. 25 de abril de 1972. Mayoría de 16 votos de los Señores Ministros: Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Saracho Alvarez, Martínez Ulloa, Solís López, Cañedo Aldrete, Salmarán de Tamayo, Yañez Ruiz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guzmán Neyra; contra el voto del Ministro Burguete Farrera, quien lo emitió en el sentido de que debe sobreseerse totalmente el juicio por improcedente, en virtud de no haberse acreditado actos de aplicación. Ponente: Ministro Del Río Rodríguez.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1972. Pleno. Página 360.

La doctrina nos dice que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él, en la administración pública, realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, entre las que se encuentran la prestación de Servicios Públicos o Sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Con el fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de determinada categoría económica.

La facultad que tiene el Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la Constitución del

propio Estado, puesto que es, este ordenamiento el que organiza y da las bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherentes a su soberanía.

Su principal atribución del Estado como Sujeto Activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos fijados por la ley impositiva, por tal motivo el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el camino del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal. Existen casos muy especiales en donde el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el propio sujeto activo no sólo deje de exigir sino que tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal.

En el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podía condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plaza diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofe sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN

Constitucionalmente el único sujeto activo de una obligación fiscal es el Estado, ya que el multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de México, al momento de establecer que la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios y no se prevé en la Ley fundamental a ninguna otra personal, individual o colectiva, como sujeto activo ni prevé la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

De los tres Sujetos Activos, previstos en la legislación mexicana únicamente la Federación y los Estados tiene plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones sino que puedan dárselas así mismo a través de sus legislaturas respectiva. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones de acuerdo a las legislaturas de los Estados como lo indica el Artículo 115, fracción IV de la propia Constitución.

COMPETENCIA ENTRE FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS.

Existe la opinión general que la facultad impositiva entre los diversos sujetos activos es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios de la Ley fundamental mexicana, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

De la Garza, nos dice que las facultades concurrentes no radican en el Artículo 124 del Código Político Mexicano, sino que su fundamento se encuentra plasmado en el Artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal compuesta de Estados libres y soberanos, en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de la ley fundamental, por ello, indica, es en la autonomía y soberanía de los Estados, donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía.

Además del artículo 117, Fracciones III y VIII, de la Constitución Federal, nos dice que significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación define el Sistema Tributario Mexicano de la siguiente manera:

IMPUESTOS, SISTEMAS CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General, no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la *Federación* y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículos 73, fracción VII y 124);
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la *Federación* (artículo 73, fracciones X y XXIX);
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118);

310/953/2°. Construcciones Alpha, S.A. y coags. Junio 3 de 1954.

346/954/2°. Sindicato de Trabajadores de la Concepción Excabación, etc., de la República Mexicana y coags. Julio 1° de 1954.

4828/953/2° Fernando Rangel y coags. Julio 5 de 1954.

5883/950/2°. *Guzin René* y coags. Agosto 16 de 1954.

2736/953/2°. Reynaldo Schega y coags., (acumulados). Agosto 27 de 1954.

JURISPRUDENCIA. Quinta Epoca. Apéndice al tomo CXVIII, Pág. 1026.

Federación

En el artículo 73, Fracción XXIX, se señalan algunas materias reservadas exclusivamente para la federación, estas son:

1. Comercio exterior.

2. El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidas en los párrafos 4° y 5° del artículo 27 de la misma Constitución.
3. Institución de Crédito y Sociedades de Seguros .
4. Servicios Públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
5. Especiales sobre:
 - a) Energía Eléctrica
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo,
 - d) Cerillos y fósforos
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación,
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Este precepto ha originado dos tesis interpretativas a saber:

1ª. La fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que solo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedido para gravar otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73, por lo tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación puede concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

2ª. La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la Federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el Artículo 124 de la Constitución.

De los dos anteriores, la primera es la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el pacto federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos, en beneficios del otro. Por manifestación expresa de la voluntad de los Estados, contenida en el mencionado artículo 73, fracción XXIX de la ley fundamental, se restringe la potestad tributaria de las entidades federativas señalando la exclusividad de la federación para gravar las fuentes económicas que limitativamente se enumeren en el precepto constitucional citado.

Se puede concluir que en los términos de las fracciones XXIX y VII del Artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten para cubrirlo, constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes, siendo que los primeros solo los puede gravar la Federación y respecto de los segundos puede concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

Fisco Estatal

Se ha visto que las entidades federativas es uno de los sujetos activos de la obligación fiscal como se expresa en el Artículo 31, Fracción IV de la Constitución General de la República salvo las limitaciones previstas en el Artículo 73, fracción XXIX que se refiere a fuentes económica, exclusivas de la federación, como en las fracciones IV a VIII del Artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalatorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas.

Existen situaciones no muy buenas de los Estados debido a que existen problemas que deben afrontar las Entidades Federativas al establecer su sistema tributario.

Los problemas son los siguientes:

1. Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude la Artículo 27 Constitucional, tenemos que hay Entidades Federativas que no obstante ser ricos en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.
2. La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados a favor de la Federación, consignada en la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional ha constituido un impedimento para que los Estados puedan establecer su propio impuesto sobre la renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtiene recursos o utilidades pues escaparían todas las que dedican a las actividades señaladas, por la citada fracción XXIX.
3. Otra cosa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades federativas, la tenemos en que hay ciudades de otros estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.
4. Otro obstáculo para que los Estados pueden proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición constitucional que tienen afecta la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos.
5. La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que un mismo peso pueda estar gravado en forma distinta por dos entidades o dos municipios simultáneamente, es la de expedir leyes impositivas a las que puedan coordinarse los Estados, que previamente deroguen los tributos locales que gravan las mismas actividades, otorgándoles participaciones en la recaudación

federal, lo cual significa ahorro en gastos de control y administración para los Estados.

6. También contribuye a una mala recaudación de los tributos que mantiene en vigor las entidades federativas la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aún cuando sean buenas prácticas de la legislación local.
7. Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, es la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales.
8. En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea que todo lo no delegado se entiende reservando a los Estados, es más fácil precisar cuales son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados que determinar las que corresponden a la Federación.

De acuerdo a los problemas anteriores, se han planteado dos posibles soluciones al problema de la distribución de fuentes tributarias entre Federación y Estado, para precisar la competencia impositiva de cada uno de ellos.

- a) Que se establezca en la Constitución que sólo la Federación pueda establecer contribuyentes y de su rendimiento otorgue participaciones a los Estados.
- b) Que la Constitución establezca que sólo los Estados pueden establecer contribuciones y de su rendimiento conceda participación a la Federación.

En forma personal, se coincide con varios autores cuando dicen que dichas soluciones son malas, destruyendo el sistema federal mexicano, ya que si la *potestad tributaria estuviera en alguno de los dos sujetos activos*, exclusivamente el otro sujeto activo perdería su independencia económica y quedaría totalmente a merced del facultado para establecer las contribuciones, estando en presencia de una federación débil por no contar con recursos económicos propios, o de unos Estados que estarían en manos de la Federación atendidos al rendimiento que ésta les diera de la recaudación.

De lo mencionado, podemos ver que se puede federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estado de la recaudación fiscal, pero sin que exista una reforma a la constitución, sino a través de un Convenio autolimitando su potestad tributaria, no gravando determinadas fuentes económicas, ya gravadas por la federación a cambio de lo cual obtienen una participación en la recaudación federal.

Fisco Municipal

Es uno de los Sujetos Activos de situación económica más precaria, sin embargo es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población a través de la prestación de diversos Servidores Públicos. Los municipios no tienen la posibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 115 Constitucional únicamente tiene la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Las fuentes tributarias que deben ser exclusivos de los Estados y Municipios son los siguientes:

- a) La propiedad o posesión de bienes inmuebles es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.
- b) Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no están delegadas a la Federación, es decir, los Impuestos, el Comercio y la Industria.
- c) Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

Es pertinente destacar que tanto el Municipio como el Estado, deben hacer una adecuada selección de sus fuentes tributarias, pues no es siempre que se establezca el pago de tributos por toda clase de obras o servicios que preste la administración.

Margain, dice que el tributo municipal debe reunir las siguientes características:

1. Debe ser sencillo en su redacción, para su mejor comprensión, recomendando que hasta donde sea posible, se utilice un lenguaje liso y llamo, evitando los términos eminentemente técnicos o jurídicos.
2. Que sea ágil en su determinación, es decir que con facilidad y rapidez se pueda precisar la cantidad que debe pagar el contribuyente.
3. Económico en su recaudación, de modo que permita destinar el máximo de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.
4. Cómodo, en su cobro, es decir, que se haga una adecuada selección de la época de pago, así como evitar molestias y trámites engorrosos, para que el causante cumpla con su obligación fiscal.

Se concluye que el Sujeto Activo es la Autoridad hacendaria, teniendo la facultad de cobrar el crédito fiscal de manera coercitiva al Sujeto Pasivo.

2.4.3 OBJETO DE LA OBLIGACION.

Por lo que respecta la **Objeto**, es lo que toda ley tributaria grava, es decir la consecuencia de la obligación tributaria que tiene el Sujeto Pasivo con el Sujeto Activo, este tercer elemento será explicado más adelante.

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o derecho, debe señalar en sus primeros preceptos, cual es su objeto lo que grava.

Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava²², como son la: Ley del impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del

²² Como excepción a lo expresado, existió en la legislación tributaria mexicana, la Ley General del Timbre, cuyo título no decía que gravaba, sino como se acreditaba su pago.

Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto sobre la explotación forestal, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.

La Ley Impositiva, al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que grava la caso, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que la ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.

Pero no siempre la ley tributaria grava en forma íntegra lo que señala como objeto, sino que admite una serie de deducciones o de disminuciones, quedando afecta al pago del tributo una base distinta al objeto del mismo.

Por ejemplo la Ley del Impuesto sobre adquisición de inmuebles, señala como objeto del tributo la adquisición de inmuebles, y como base del mismo el valor del bien después de reducirlo en 10 veces al salario mínimo general, elevado al año de la Zona Económica que corresponda en el Distrito Federal.

Se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición quedando precisado a través del hecho imponible.

No se debe confundir objeto del tributo con finalidad del tributo; cuando se está hablando de objeto del tributo se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

2.5 EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES.

Se ha dicho en la doctrina que la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación.

En materia tributaria, las formas de extinción de las obligaciones son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación, aclarando que en nuestra legislación fiscal actual no se acepta como forma de extinción de créditos fiscales, la celebración de convenios.

2.5.1 CONDONACION

Una de las principales atribuciones del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, tal atribución es irrenunciable, pero existen situaciones extraordinarias en las que el Estado si puede renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, a esta figura jurídico-tributaria se le llama **condonación**.

Definición: Es la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar exintiguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.

El **Artículo 39, Fracción I**, del Código Fiscal de la Federación, establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La condonación no opera únicamente respecto de las obligaciones fiscales derivada de tributos, si no también en el campo de las multas, previstas en el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción o las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Este precepto dispone que exclusivamente procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

La condonación puede ser parcial o total, cuando se trate de condonación de obligaciones fiscales, debe hacerse a título general y nunca particular, implicando un tratamiento desigual para los contribuyentes, violando el principio de justicia; y en cambio cuando se trate de condonación de multas, puede hacerse tanto en forma general como en forma individual, ya que tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor.

Se puede concluir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

2.5.2 PRESCRIPCION

La prescripción es la extinción del Derecho de Crédito por el transcurso de un tiempo determinado, siendo en Derecho Fiscal una forma de extinción de las obligaciones, tanto fiscal como de reembolso, operando a favor de los contribuyentes y en contra del Estado y viceversa.

En bien del orden público, de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para exigir el pago

de prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

Existe una corriente adoptada por la legislación fiscal mexicana, en donde dice que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Según el párrafo segundo del Artículo 146 segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, dispone que "el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido".

En México, el plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, de acuerdo al primer párrafo del Artículo 146 del Código Fiscal, el plazo prescriptorio puede ser interrumpido, y en la actualidad suspendido (Reforma vigente a partir del 1° de Enero de 2000), produciendo el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del Crédito Fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación. El fundamento de interrupción del plazo prescriptorio está previsto en el segundo párrafo del Artículo 146 de la ley fiscal.

También se puede suspender el plazo prescriptorio, si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no se tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que lo suspendió.

En lo que respecta a la prescripción a favor del Fisco, el sexto párrafo del Artículo 22 del Código Fiscal dispone que "*La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal*".

En las dos situaciones mencionadas ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor de modo que en el primer caso la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

El pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitió la siguiente jurisprudencia:

PRESCRIPCION. LA PRESENTACION DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES, DEFINITIVAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TACITA A DICHO BENEFICIO. "Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica la renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente N° 1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención

de la autoridad requirente, hicieran la salvedad de que cumplían con lo ordenado sin que se refieren los juicios antes citados.”.

Resolución del Pleno de 23 de octubre de 1957.

Resoluciones contradictorias de los juicios 1354/54 y 1916/54.

Sentencias del Pleno 1949 al primer semestre de 1959. Tomo I. P. 562.

2.5.3 CADUCIDAD

Magain, nos dice que en los últimos años, la doctrina, la legislación mexicana y nuestros tribunales han introducido la figura procesal de la caducidad.²³

El autor en mención distingue el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo.

En el primer caso debería de hablarse de caducidad, en el segundo de prescripción, pero hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del Crédito Fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, dice que la prescripción está prevista como una norma del derecho sustantivo, susceptible de extinguir la obligación fiscal por el sólo transcurso del tiempo, y la caducidad o extinción de facultades como es llamada en el Artículo 67 como una norma de Derecho Procedimental cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la Autoridad Hacendaria ha perdido, por el transcurso del tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas

²³ Magain Manatou, Emilio: Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 13ª Edición, Editorial porrua, S.A., 1997.

y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Resumiendo lo anterior, se puede decir que la **caducidad** consisten en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria, para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de 5 años, y es susceptible de interrupción.

En el artículo 67 del Código Fiscal prevé casos en que el plazo de la caducidad es de 3 a 10 años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo de caducidad será de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, o no lleve contabilidad, así como también por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlo.

El plazo de 5 años, si posterior y espontáneamente el contribuyente presente la declaración omitida, es decir, que está no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años.

El plazo será de 3 años, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el Artículo 26, fracción III, del Código Fiscal, es decir, la responsabilidad de las liquidaciones y síndicos por las contribuciones que debieran pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellos que se causaron durante su gestión, igualmente la responsabilidad de la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades, durante su gestión,

así como por las que debieran pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la sociedad que dirigen si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

- A) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- B) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- C) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

La suspensión del plazo de la caducidad, sólo puede ocurrir cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Para los efectos de estos plazos, han sido reformados los párrafos cuarto y quinto del Artículo 67, quedando de la siguiente forma:

Artículo 67.

"Párrafo 4°. El plazo señalado en este artículo no esta sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del Artículo 42, cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que le Contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera inexacta su domicilio fiscal.

En estos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al Contribuyente.

Párrafo 5°. El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionados, inicia con la notificación de

su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la Autoridad Fiscal".

La suspensión a que se refiere este último párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las Fracciones I, II y IV del Artículo 46-A de este Código.

De acuerdo a lo anterior estas reformas son hechas para proteger a la Autoridad Hacendaria, ya que existen muchos Contribuyentes que dejan sus domicilio fiscales y no pagan sus créditos fiscales, pensando que al dejar dichos domicilio, con el transcurso del tiempo, el fisco no podrá ejercer sus facultades de comprobación y hacerlo efectivo, motivo por el cual no es fácil para el Contribuyente aplicar ésta figura como extinción de su obligación fiscal.

2.5.4 COMPENSACION

Rafael de Pina, la define como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una encuentra comprendida en el de la otra.

El Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva.

Entonces podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y contribuyente son acreedores y

deudores, recíprocos, situación que puede prevenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

2.5.5 CANCELACION

La cancelación es la que consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, dar de baja una cuenta por incobrable o incosteable su cobro.

Es bien sabido en la doctrina que la cancelación realmente no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto una vez cancelado solo hay 2 formas de que se extinga la obligación: ya sea mediante el pago o a través de la prescripción.

El Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 146 establece que la cancelación de créditos fiscales, en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

2.5.6 EL PAGO

De la Garza, dice que el pago es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, por que satisface la pretensión crediticia del sujeto activo.

El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfacción a favor del sujeto activo la prestación tributaria, siendo el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal.

Margain, distingue diversas clases de pago a saber: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

Las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie, conforme a la ley efectuar el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheques, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública, Certificados de la Tesorería, Certificados de devolución de impuestos y Certificados de Promoción Fiscal, lo que se considera como pago en efectivo, toda vez que estos documentos representan un valor monetario.

En la actualidad, el único impuesto que se paga en especie es el impuesto a la producción de oro, que se paga entregando este material a las oficinas recaudadoras.

El pago puede determinarse, según la persona que lo hace mediante declaración, si es el contribuyente mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal; es necesario explicar cada uno de los mencionados:

Para concluir, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora, que corresponda a su domicilio, sin embargo, el fisco a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción

2.5.6.1 PAGO LISO Y LLANO

Es el que es efectuado si objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en entregar al fisco una cantidad mayor de la debida, o incluso una cantidad que totalmente no se adeuda.

2.5.6.2 PAGO EN GARANTIA

Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en futuro con la hipótesis prevista en la ley, podemos mencionar que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago.

Lo correcto para algunos autores, es decir "depósito en garantía" y no "pago en garantía", por que si no hay obligación fiscal no puede haber pago.

2.5.6.3 PAGO BAJO PROTESTA

Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige y que se propone a impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En el Código Fiscal de la Federación de 1966 se prevé, este tipo de pago en su artículo 25 que decía: podrá hacerse el pago de créditos fiscales "bajo protesta" cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa, sin embargo el actual Código no prevé ninguna definición al respecto.

2.5.6.4 PAGO PROVISIONAL

Es el que deriva de un acto de terminación sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, el contribuyente durante su ejercicio fiscal, realiza interés al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente.

Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente entregará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor, el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución.

2.5.6.5 PAGO DEFINITIVO

Se deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cual es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa, y señala cual es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como la presenta, aceptando en principio que el pago es correcto, cabe mencionar que el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no solo con relación a este pago, sino en general para precisar cual es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos.

2.5.6.6 PAGO DE ANTICIPOS

Es el que se efectuará en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya corresponda al fisco; es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuanto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio al momento de presentar la declaración anual.

El pago de anticipos no debe confundirse con el pago provisional, el primero se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente y el segundo es el que se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta.

2.5.6.7 PAGO EXTEMPORANEO

Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco y es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte del fisco.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente que este pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

2.5.6.8 PAGO DE LO INDEBIDO

El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que se efectúa el entero, quien desde luego tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente, y es aquí cuando surge una situación de reembolso a cargo del fisco, siendo una obligación en la cual es acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

Precisamente el pago de lo indebido es uno de los puntos a tratar en el capítulo cuarto del presente trabajo, ya que el contribuyente al momento de tener a su favor cierta cantidad que se entregó de más al Estado, y este pretenda recuperar se encuentra con los obstáculos contenidos en las fracciones IV y VI del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, obtener esa cantidad tiene que garantizarlo con una suma en dinero similar; someterse a un procedimiento que el Estado a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, debe aprobar y después de un tiempo determinado y si fue aprobada es cubierto ese monto de pago de lo indebido. Se violan desde luego los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad del contribuyente, por lo que es necesario reformar las fracciones mencionadas del

artículo 22 del ordenamiento fiscal. Desde luego, este punto será abordado más adelante.

CAPITULO III

FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL

3.1 Facultad Revisora Del Sujeto Activo

**3.2 Facultad para determinar omisión de Contribuciones e
Imposición de Sanciones.**

3.3 De la Garantía Fiscal.

3.3.1. Concepto

3.3.2. Supuesto en que Procede Garantizar el Interés Fiscal.

3.1 FACULTAD REVISORA DEL SUJETO ACTIVO.

De acuerdo con el Artículo 31, Fracción II, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos establecidos.

Anteriormente se aplicaba el Artículo 60, Fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que compete a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos (excepto los aduanales, que son de la competencia de la Dirección General de Aduanas), son accesorios y de aprovechamiento de carácter federal. Este poder o atribución es lo que se llama facultades de comprobación.

En la actualidad la determinación, liquidación y recaudación de Impuestos le compete al Servicio de Administración Tributaria (SAT), que de acuerdo a lo que dice el Artículo 2º. De la Ley de la Administración Tributaria: "El servicio de Administración Tributaria tiene por Objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de Impuestos, Contribución de Mejoras, Derechos, Productos, Aprovechamientos Federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto Público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación"²⁴

²⁴ <http://www.sat.gob.mx/aqi/ACAC97/levsat98html>. Pág. 1

Las Facultades de Comprobación tienen como fin que el contribuyente cumpla cabalmente con sus obligaciones, para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento. El Artículo 84 del Código Fiscal de la Federación otorga a la Autoridad Fiscal diversas facultades de comprobación entre las cuales está la de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por Contador Público sobre los estados financieros de los Contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos, y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

LA REVISION DE DECLARACIONES

Está consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del Contribuyente del Crédito Fiscal que le correspondió pagar, es decir, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etc.

LA REVISION DE LOS DICTAMENES.

Estos son formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los Contribuyentes, su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales, se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según lo marca el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice que los Contribuyentes deben someter sus estados financieros a la revisión de un Contador Público particular, para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

Este dictamen goza de una presunción relativa de certeza (*juris tantum*), es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario; siempre y cuando el Contador esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Es formulado de acuerdo con las disposiciones del

Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad de independencia e imparcialidad profesionales del Contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo y que esté emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del Contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento o Código.

La revisión del dictamen del Contador Público, consiste en su estudio y análisis por la Autoridad Fiscal, incluso requiriendo información y documentación complementaria del propio Contador o del Contribuyente, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

El Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el derecho de los Contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de Contador Público, particular, sin embargo existe la autorización de la Autoridad Fiscal para que formule un dictamen pero este derecho se encuentra señalado en los Artículos 42, Fracción IV, que establece la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen y el Artículo 52 que prevé cual es la eficacia jurídica del dictamen.

El procedimiento para la presentación del dictamen, sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal en sus Artículos 45 y 58 se refieren a este, y dispone cómo y cuándo debe presentarse, cuales son los requisitos del Contador Público, etc.

En la práctica, se ha visto que cuando la Autoridad Fiscal ejerce sus facultades de comprobación en relación con el dictamen del Contador Público, sigue el procedimiento al efecto establecido y concluida su revisión, si la autoridad considera que hay alguna irregularidad, se comunica al Contribuyente y le concede plazo de 45 días, para que formule su inconformidad y aclaraciones, rindiendo las pruebas que estime pertinentes.

VISITAS DOMICILIARIAS

De acuerdo al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, una de las facultades del fisco es la de practicar visitas en el domicilio o dependencia, de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tenga relación con las obligaciones fiscales. Debemos destacar que se encuentra fundamentada en el segundo párrafo en el segundo párrafo del Artículo 16 Constitucional estableciendo que la Autoridad Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, únicamente para cerciorarse de que han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, señalando que a toda orden de cateo, sólo la Autoridad Judicial podrá expedirla y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirse un Acta Circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Raúl Rodríguez Lobato define la Visita Domiciliaria, como la revisión de la contabilidad del Contribuyente en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la Autoridad Fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.²⁵

La orden de visita debe constar por escrito, señalar la Autoridad que la emite, estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su

²⁵ Op. Cit. Pág. 223.

identificación, indicar el lugar o lugares, donde deba efectuarse la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la Autoridad Competente, pero la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita, se deberá notificar la visitado y las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente. Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo señala expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuales obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.

Cabe mencionar que la Fracción V del Artículo 42, ha sido reformada en este año, quedando de la siguiente manera:

Artículo 42 ...

Fracción V. Practicar visitas domiciliarias a los Contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el Artículo 49 de este Código.

Las Autoridades Fiscales podrán solicitar a los Contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

De esta fracción, fue ingresado en la última parte: "así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las

mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente de conformidad con el procedimiento previsto en el Artículo 49 de este Código”.

Aumentando además un último párrafo en esa fracción: “Las Autoridades Fiscales solicitan a los Contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito”.

Estas reformas son de suma importancia ya que existen muchos Contribuyentes que no cumplen plenamente con los requisitos que solicita la Secretaría Hacienda y Crédito Público, y algunos otros no tienen su Registro Federal de Contribuyentes, propiciando de esta forma que exista evasión de impuestos, es decir, que no cumplan con las obligaciones fiscales, la Autoridad Fiscal de esta forma tendrá un mayor control y obligará a los Contribuyentes a que cumplan con sus pagos provisionales al fisco y disminuir la evasión fiscal.

En el Artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se prevé que si el Contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior; cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Para algunos autores, el párrafo anterior es violatorio del Artículo 16 de la Constitución Política del País, pues este precepto ordena que la visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se sujete a las formalidades prescritas para los cateos, y entre ellas ese mismo precepto constitucional establece que deba señalarse en la orden el lugar que ha de inspeccionarse y a él debe limitarse la diligencia.

A mi parecer, resulta injustificada esta disposición, pues no se observó obstáculo alguno para que, se amplíe la orden de visita para abarcar el nuevo domicilio y con ello queden satisfechos los requisitos legales y constitucionales para que sea válida la visita.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

Al respecto se estima necesario que la practica de la diligencia de la visita domiciliaria, debe llevarse a cabo por un Contador Público, en el legal ejercicio de la profesión y así acreditarlo al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, puesto que es indudable que la práctica de una visita de comprobación mediante la revisión de todos los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, para así verificar los datos consignados en declaraciones y manifestaciones, y en general para cerciorarse del pago correcto de los tributos, constituye una cuestión de carácter técnico propia de la profesión de Contaduría Pública, ya que es esta la profesión que se ocupa del conocimiento, manejo y revisión de la contabilidad de las personas, por lo tanto, este tipo de visita implica ineludiblemente el Ejercicio de la profesión mencionada. De esta forma se tendrá la seguridad de que tales personas, satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado y que son personas debidamente calificadas para opinar fundamentalmente sobre la situación contable del Contribuyente.

De tal forma que si este requisito se llevará a la práctica, se tendría más confianza ya que de ninguna forma se puede tener la credibilidad, la opinión de una persona que no ha acreditado ser experta en la materia.

Otra de las formalidades, es que una vez identificados los visitadores, requerirán a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos

testigos y si estos no son designados, los visitadores los designarán haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Conforme al Artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las Autoridades Fiscales, el acceso al lugar o los lugares objetos de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las Actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita.

Este Artículo también dispone que los visitadores, podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b) Que existan sistemas de contabilidad, registro o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a disposiciones fiscales.
- c) Que existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que pueda conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentadas.
- d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) Que no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita.
- f) Que los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan

asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amporen operaciones inexistentes.

- g) Que se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocadas por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita, así como mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Aquí sólo habría que puntualizar dos cosas, en los incisos a) e i), ya que no se indica la manera como ha de proceder el visitador ante la resistencia del visitado; no pudiendo este último recurrir a la fuerza pública ya que esta es sólo facultad de la autoridad por no tener fe pública, lo que Rodríguez Lobato en su obra, propone "se levante un acta en presencia de dos testigos designados por el visitado o si se negara, por los visitadores"²⁶

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, según el Artículo 46 Fracción III del Código Fiscal de la Federación, los visitadores podrán indistintamente durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que la efecto formulen.

²⁶ Rodríguez Lobato, Raúl; Derecho Fiscal, Segunda Edición, Edit. Harla, México, 1986, pág. 220

Se ha visto que es una exigencia constitucional el que de toda visita domiciliaria se levante acta circunstanciada en presencia de testigos.

A esta exigencia se refiere el Artículo 46, Fracción III, donde se señala que toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos y omisiones que se hubieren conocido por los visitadores, tales hechos u omisiones consignadas por los visitadores en las actas, hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado, aunque dichos efectos no se consignent en forma expresa; pero las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyan resolución fiscal.

Si la visita se realizará simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de estos lugares; desde luego, en estos casos se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

Con las formalidades antes señaladas, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita o después de concluida.

Si resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio fiscal del contribuyente, se podrán levantar en las oficinas de las Autoridades Fiscales, previa su notificación a la persona con quien se entienda la diligencia.

Si al momento del cierre del acta final de la visita, no estuviere presente el contribuyente se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada

del día siguiente y si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere en el lugar visitado.

El acta deberá ser firmada por cualquiera de los visitadores que hubiere intervenido en la visita, por el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos, dejando copia al visitado.

Es necesario mencionar con respecto a la conclusión de las visitas domiciliarias el Artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tercer párrafo fue reformado quedando de la siguiente manera:

“Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo y los plazos de las prórrogas que proceden conforme a este artículo se suspenderán en los casos de:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- II. Fallecimiento del Contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- III. Cuando el Contribuyente desocupa su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se les localice en el que hayan señalado, hasta que se les localice.
- IV. Cuando los Contribuyentes se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación hasta que las autoridades fiscales puedan ejercer dichas facultades”.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del Contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas que procedan de conformidad con este artículo, los Contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichas

ESTA FOLIO NO DALE
DE LA MISIÓN

plazas se suspenderán desde la fecha en que se interpongan, los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de las mismas.²⁷

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el Artículo 47 del Código Fiscal de la Federación por el siguiente motivo:

Por que el visitado haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminadas por Contador Público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

2.2 FACULTAD PARA DETERMINAR OMISION DE CONTRIBUCIONES E IMPOSICION DE SANCIONES.

Una vez ejercidas las facultades de revisión y comprobación se debe expedir una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del Contribuyente, o sea, que decida si es regular o irregular. Cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.

El acto por el cual se determine el tributo omitiendo debe cumplir ciertos requisitos legales, para que el acto se manifieste de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto, la forma constituye una garantía de Seguridad Jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley.

²⁷ Iniciativa de ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales. [http://www-sat-gob.mx/AGII/ACAC97/Inf2000/mf-2000.html](http://www.sat-gob.mx/AGII/ACAC97/Inf2000/mf-2000.html) pág. 4.

El Artículo 16 de la Constitución Política señala cual es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la Autoridad en general, de tal manera que es de la forma en materia fiscal, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posiciones, sino en virtud de mandamiento escrito de la Autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El precepto constitucional señala los siguientes elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, todos ellos justificados por el principio de Seguridad Jurídica.

- a) Constar por escrito. Solo si el acto de la Autoridad consta por escrito puede precisarse en cualquier tiempo, es decir, el contenido de la providencia así fijar su correcto alcance.
- b) Estar fundado. Consistente en que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente expresada en el texto del documento en que conste el acto.
- c) Estar motivado. La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto de razonamiento que formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.
- d) Estar firmado. La firma autógrafa de la Autoridad en el documento en que conste el acto es indispensable tanto para darle autenticidad como para establecer que el acto efectivamente procede de la Autoridad competente y que ésta es responsable de su contenido.

Con relación a estos elementos: fundamentación, motivación y firma, el Poder Judicial Federal ha sostenido los siguientes criterios:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que deben expresarse, con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativa.

Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Oliva. 24 de junio de 1968, 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Ocampos.

Amparo en revisión 9598/67. Oscar Leonel Velasco Casas. 1° de julio de 1968. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Alberto Orozco Romero.

Amparo en revisión 7258/67. Comisariado Ejidal del Poblado de San Lorenzo Tezonco, Iztapalapa, D.F. y otros. 24 de julio de 1968. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

FIRMA AUTOGRAFA. SI LA RESOLUCION RECLAMADA EN AMPARO CARECE DE ELLA, RESULTA INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, si se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para

obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare" cuyo significado es afirmar l dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar" se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladándose los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto estricto de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no), en que acostumbre hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, y así como aceptar la responsabilidad deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello, que la firma de una resolución para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la sienta , adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la *autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias* acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad en el gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y del gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuer la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe la seguridad jurídica ni para el gobernante, ni para el gobernado, de que la autoridad de

manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980.

Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S.A. 6 de marzo de 1980.

Unanimidad de votos. Ponente : Alfonso Núñez Salas.

Amparo en revisión de 1980. Unaminidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Chan Vargas.²⁸

SANCIONES

En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no buscar o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por tal motivo el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción de disciplina al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.

En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al que comete infracción o sanción.

²⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe 1973. Segunda Sala, Pág. 18

Debemos distinguir a la infracción de la sanción por lo tanto entendemos por infracción a toda transgresión o incumplimiento de una ley que como se ha dicho debe ser sancionado, es decir es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.

No todas las infracciones tienen las mismas características, es por eso que existen diversas clasificaciones, ya que por lo regular del tipo de infracción depende el tipo de sanción:

- a) **Delitos y Faltas.** Las primeras son los que califica y sanciona la autoridad administrativa.
- b) **Instantáneas y Continúas.** Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un sólo momento, es decir se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, esto es no se agotan en el momento de cometerse si no hasta que cesa la conducta.
- c) **Simple y Complejas.** Las primeras son aquellas en las cuales con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.
- d) **Leves y Graves.** Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del Contribuyente se transgrede la ley pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

La sanción ha sido definida por **Eduardo García Maynes** como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".²⁹

Este autor dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por tal motivo, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constituido de la sanción.

Maynes divide a las sanciones en de coincidencia y las de no coincidencia, en el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado.

En el segundo caso, a veces, no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero no existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. La sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, pagar daños y perjuicio sufridos.

En el Derecho Tributario Mexicano, las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, es decir, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existen daños o perjuicios para el fisco, se graduaron con relación a la gravedad de la infracción.

En el título IV del Código Fiscal de la Federación, se observa que en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales los castigos o penas que pueden ser personales o patrimoniales.

²⁹ García Maynes, Eduardo; Introducción al Estudio del Derecho; edición 14ª, Edit. Porrúa, S.A., México, D.F.; 1990, pág.42

La pena personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de la privación de la libertad, y la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.

3.3 DE LA GARANTIA FISCAL

3.3.1 DEFINICION

La garantía fiscal relativa a los créditos fiscales se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del Organismo Descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente. Estos, así como de las tesorerías o de las dependencias de las Entidades Federativa que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Esta garantía se ofrecerá por el interesado ante la Autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente, para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el Artículo 141 del Código, cuando estos requisitos no se cumplan, la Autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido y en caso contrario no se aceptará la garantía.

El Código Fiscal no nos da algún concepto de garantía fiscal, por lo que de lo anteriormente expuesto, expongo mi interpretación de este concepto como:

El Medio a través del cual, el Contribuyente recurre para suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, otorgándose a favor de la Tesorería de la Federación y Organismos descentralizados que sean competentes, para cobrar

coercitivamente estas y autorizando la Autoridad Hacendaria mediante depósito en dinero, prenda, fianza, obligación solidaria asuma por tercero solvente, embargo en la vías administrativa y títulos de valor.

3.3.2 FORMAS EN QUE PROCEDE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

El párrafo IV del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación nos dice:

Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución en el ejercicio fiscal en que haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, salvo que se trate de Contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un periodo de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I, del Artículo 141 de este Código, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por descrito de la solicitud de devolución respectiva.³⁰

En esta fracción se está hablando de una garantía en donde la misma será equivalente a la solicitud de devolución que requiere el Contribuyente y hasta un periodo de 6 meses, lo que me parece inadecuado, ya que no es necesario garantizarlo si no con un análisis profundo en donde se puede determinar si es procedente o no lo es dicha devolución se agilizaría este proceso.

La garantía fiscal, se regula por la legislación tributaria, mencionando los supuestos que los que se puede garantizar y las cosas en que procede; claro que si

³⁰ Código Fiscal de la Federación, y disposiciones complementarias, 54ª edición, Edit. Porrúa, México, D.F. 2000.

están de acuerdo en garantizar las devoluciones complementarias, cantidades solicitadas por el Contribuyente.

El Artículo 141 del Código Fiscal, nos dice cuales son las formas en a que se puede garantizar el interés fiscal:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal.
- II. Prenda o Hipoteca.
- III. Fianza otorgada por Institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos, valor o cartera de créditos del propio Contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito, mediante cualquiera de las fracciones anteriores, las cuales se aceptará al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para los efectos de la Fracción primera, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaria, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista a obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que genere.

La segunda Fracción, que es la prenda o la hipoteca, se podrá constituir sobre:

- a) Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. Deberá inscribirse la prenda en el Registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos esa formalidad,

aciarando que no serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en el domicilio fiscal o en el de acreedores.

Está garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados en Casas de Bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía.

- b) Bienes Inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanista o agraria, que hubiere sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el Inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

Tratándose de hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

La tercer fracción es la fianza que se hará constar con una póliza, quedando en poder y guarda de la Autoridad recaudadora de la Federación o del Organismo Descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las Autoridades recaudadoras de las Entidades Federativas, concentrarán la póliza ante la Autoridad recaudadora de la Federación más cercana.

La cuarta fracción del Artículo en mención, nos dice; para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal debe sujetarse a lo siguiente:

- 3 Manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante Notario Público o ante la Autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.
- 4 Cuando sea personal moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndolo, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.
- 5 Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los impuestos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

Por último la quinta Fracción es el embargo en la vía administrativa en el que se sujetará a las siguientes reglas:

- a) Se practicará a solicitud del Contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.
- b) El Contribuyente señalará los bienes en que deberá de basarse debiendo ser suficiente para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y porcentajes que establece el Reglamento del Código Fiscal.
- c) Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal.

Cuando a juicio de la Autoridad, exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo, deberá inscribirse en

el Registro Público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

Deberá cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución, el pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

Ahora bien, a continuación hablaremos de en que momento procede esa garantía:

El Artículo 142 habla precisamente en que momento procede garantizar el interés fiscal y es cuando:

1. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
2. Se solicite prórroga para el pago de créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, sin dichas facilidades, se conceden individualmente.
3. Se solicite la aplicación del producto en los términos, cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargadas por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia.
4. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

Cabe aclarar que no se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Para hacer la cancelación de la garantía procede en los siguientes casos:

C A P I T U L O I V

- 4.3 *Análisis de los párrafos cuarto y sexto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación***

- 4.4 *Sugerencias de enmiendas y reformas.***

- I. Por sustitución de garantía.
- II. Por el pago del crédito fiscal.
- III. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV. En cualquier otro caso en que debe cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

Para los efectos de los cuatro puntos en mención, el Contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico deberá presentar cancelación de garantía ante la Autoridad recaudadora que le haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de las garantías en la que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en el Registro Público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora en el Registro Público que corresponda.

4.1 ANALISIS DE LOS PÁRRAFOS CUARTO Y SEXTO DEL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 22 en la actualidad, es el que contempla la figura jurídica de la devolución, figura que llama nuestra atención, toda vez que la autoridad fiscal, impone requisitos que dificultan la recuperación de la garantía, de esta forma el Sujeto Activo logra que el Sujeto Pasivo se desespere y opte por no continuar con los trámites de la devolución, dejándolo en manos del fisco.

La devolución, es la solicitud que hace el particular a la autoridad por una cantidad que pago en demasía, es decir, que el particular cree tener el derecho a que le sea devuelta una cantidad que le corresponde.

A continuación se exponen los razonamientos que convierten en inadecuado los párrafos cuarto y sexto del Artículo en mención, el párrafo cuarto de este, que a la letra dice:

“Las autoridades fiscales, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, podrán requerir al contribuyente que no hubiera presentado solicitudes de devolución en el ejercicio fiscal en que se haga la solicitud y en el anterior, o que solicite devoluciones en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas, en los últimos doce meses, salvo que se trate de contribuyentes que hubiesen presentado el aviso de inversiones, que garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, en la forma establecida en la fracción I, del artículo 141, de este Código.”

La fracción I, del citado artículo 141, dice que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en las formas: Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes, que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público, mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal, apercibido que de no hacerlo dentro del plazo de veinte días siguientes a que surta sus efectos, la notificación de dicho requerimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución respectiva. El plazo transcurrido entre el día en que surta sus efectos la notificación y el otorgamiento de la garantía, no se computara en la determinación de los plazos para la devolución. El aviso de inversiones se presentará dentro de los tres meses anteriores a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente, y deberá señalar las características de la inversión y monto aproximado de la misma”.

Por su parte, el párrafo sexto del mismo precepto jurídico establece “una vez otorgada la garantía, se procederá a poner a disposición del contribuyente la devolución solicitada, y en su caso, el interés. En caso de que la devolución resulte improcedente y una vez que se hubiere notificado al Contribuyente la resolución respectiva, las Autoridades Fiscales dará el aviso a que se refiere la fracción II, del Artículo 141-A de este Código (que menciona que se podrá transferir el importe de garantía, mas sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquel en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras). El importe transferido a la Tesorería de la Federación, se tomará a cuenta del adeudo que proceda, de conformidad con el párrafo, décimo del presente artículo. Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo cuarto, sin que se presente dicho aviso, el contribuyente podrá retirar el importe de la garantía y sus rendimientos.

Como ya se manejó en el capítulo III, la garantía de Interés Fiscal se otorga cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- II. Se solicite prórroga para el pago de créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades se conceden individualmente.

- III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este código.
- IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Lo que repercute en la economía del contribuyente, ya que lo obliga a que ofrezca una garantía, significando un desembolso, para solicitar algo que le pertenece, depósito en dinero. Luego entonces si ese dinero que cubren en demasía, tiene que volver a depositar dinero en una institución bancaria.

La autoridad lo hace con la intención de que cada vez sean menos los contribuyentes que soliciten la devolución, ya que aún teniendo un saldo a favor, ya no recurren a la devolución, por no tener para garantizar el interés fiscal.

Se menciona en la fracción IV, del multicitado artículo que la garantía solicitada sólo será en dinero, a través de un depósito bancario, restringiendo de esta forma una posible garantía no solo en dinero, de esta manera si no llegan los particulares a tener en ese momento el dinero suficiente para hacer la solicitud de la devolución y se garantice, tendrán que esperar hasta que logren reunirlo y lo soliciten.

Por otra parte el párrafo cuarto se debe señalar, que me parece inadecuada la garantía que solicitan las Autoridades Fiscales, toda vez que no respeta el principio de Equidad y Justicia, ya que la Autoridad Fiscal, sólo exige que se garantice por un período de seis meses, un monto equivalente a la devolución solicitada, únicamente en montos superiores al 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses.

En el supuesto antes mencionado, la garantía es para ciertas personas, no existiendo proporcionalidad, como lo indica el Artículo 31, Fracción cuarta:

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Del texto mencionado, se deriva que no cumple con lo que indica el precepto constitucional por que lo que indica el párrafo cuarto, es que no a todos las personas podrán garantizarla, sólo las que soliciten devoluciones en montos superiores al 20% el promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses.

Es conveniente mencionar que esas devoluciones solicitadas por los contribuyentes son requeridas porque les pertenecen, ya que a través de ellas se apoyan para que sigan subsistiendo económicamente, logrando así poder mantenerse de las cuotas de la inflación.

Esa devolución requerida por la contribuyente tiene que ser garantizada por una cantidad de la misma cuantía para que a criterio de la Autoridad Hacendaria sea devuelta, siempre y cuando rebase el 20% mencionado anteriormente; lo que está haciendo el fisco es detener una cantidad líquida que le corresponde por derecho al contribuyente y hacer más complicada la entrega de un pago que los contribuyentes hicieron indebidamente,

Lo anterior, además redundante en otra situación, esto es, que el Sujeto Pasivo realiza la petición de devolución porque la misma se realizó una vez que se reunieron tales requisitos. Además de ser recursos económicos propios de esos contribuyentes, para cubrir necesidades de cualquier tipo, especialmente en caso de

las empresas, quienes tienen que invertir y este capital es fundamental en su negocio, a todo esto sigue que el Sujeto Activo pone obstáculos, haciendo difícil que la cantidad de que se trate sea entregada.

El párrafo sexto del artículo en cita, menciona que en caso de que la devolución resulte improcedente y la garantía ha sido ya otorgada, del importe que es depositado en la Tesorería de la Federación se cobrarán recargos.

Derivado de lo anterior, es notorio que la Autoridad Hacendaria tiene ventaja, sometiéndose los contribuyentes a tal situación, si la devolución de los contribuyentes resulta improcedente no tienen por que cobrarse recargos de la garantía otorgada a su favor, ya que causa aún más pérdidas económicas a los contribuyentes.

El Sujeto Pasivo, desde el primer momento de presentar declaraciones trimestrales está haciendo del conocimiento de Hacienda sus pagos, deducciones, saldo a favor, etc., es decir, que está informando cabalmente su situación fiscal y por tal motivo en la gran mayoría de la veces es supervisado por el Sujeto Activo, a través de las visitas domiciliarias que como quedó explicado en el capítulo tercero del presente trabajo, es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales.

En tal situación, el Sujeto Activo ya sabe si el contribuyente está incurriendo en falta y si es el caso solicita que se corrijan, para que el Sujeto Pasivo esté al corriente.

En otro de los casos, si el contribuyente es una persona que cumple con sus obligaciones fiscales y llega a tener algún saldo a favor, no encuentro el fundamento, por el que se tenga que garantizar para poder solicitar esa devolución, ya que el

sujeto activo sabe que tiene todos sus documentos en orden y además de eso saldo a favor.

La Autoridad Hacendaria, haciendo uso de sus facultades revisoras y de comprobación, tiene el conocimiento exacto de la situación económica que guardan los contribuyentes, si tiene saldo a favor, si son cumplidos en sus obligaciones, etc., motivo por el cual no debería existir ningún problema, cuando un particular presenta una solicitud de devolución, debiendo en todo caso y en el momento de la presentación aceptarla o rechazarla, sin complicaciones de trámites administrativos.

En el capítulo segundo, punto 2.5.6.8 se habló del pago de lo indebido, recordando que este se origina en un error de la persona que la elaborar su declaración erróneamente indica una cantidad superior a la debió haber declarado, que obviamente tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente, y es aquí cuando surge una situación de reembolso a cargo del fisco.

El contribuyente es deudor de créditos fiscales, sin embargo al realizar el pago al Fisco, entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar, y se invierten los papeles, ahora el Sujeto Activo es deudor del contribuyente.

Este pago que hace de forma indebida al deudor, puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho, el primero tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originaron que pague en exceso de lo debido, tales como: considerar un artículo con calidad superior a la que tiene, aplicando una mayor cuota; es decir una cantidad equivocada, mayor a la que se pensaba.

El pago, mismo que tiene su origen en un error de Derecho, específicamente en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal,

como considerar que la ley graba totalmente un ingreso, cuando en realidad es gravado parcialmente.

El contribuyente al tener conocimiento de ese pago de lo indebido, actúa haciendo su solicitud ante la Autoridad hacendaria, y en cuanto empieza a obstaculizarse, la entrega de esa cantidad a la que tiene derecho.

El fisco ya sabe cuanto es lo que se debe pagar, toda vez que cada contribuyente cuando tienen algún crédito fiscal, lo que nos hace considerar que no tiene razón de ser el hecho de que la devolución sea tardada y no pronta y sin solicitar fianza alguna.

4.2 SUGERENCIAS DE ENMIENDAS Y REFORMAS.

Se considera conveniente que exista un análisis profundo sobre las devoluciones, ya que afecta con la reforma del año de mil novecientos noventa y nueve, en sus párrafos cuarto y sexto a los contribuyentes, no sólo es perjudicado en su economía, sino también en la rapidez con que debe efectuarse las devoluciones.

Que desaparezca la figura de garantía en materia de devoluciones por ser un atentado en la economía del contribuyente, ya que si la autoridad al revisar la declaración en donde se manifiesta el saldo a favor, descubre que no existe tal y por el contrario hubo una omisión en el pago de contribuyentes y conforme al artículo 76, Fracción II, del Código Fiscal de la Federación, ya se le impone una sanción por tal omisión, por lo que considero que ya no se le debe dar otra carga al particular con la garantía por una devolución.

Luego el párrafo VI del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que debe garantizarlo por un periodo de 6 meses, es un atentado a la economía del particular, ya que éste no podrá disponer de esa cantidad que le corresponde

durante ese período haciendo de esta manera más largo el procedimiento para que se reintegre esa devolución que solicita.

Derivado de lo anterior, se observa que la autoridad fiscal afecta a los contribuyentes solicitando esa garantía durante ese período, por lo que considero que debe desaparecer este supuesto de las fracciones cuarta y sexta del mencionado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

El tiempo que tarda en ser garantizado esa devolución, y después es examinada para ser aprobada, perjudica todavía más al contribuyente.

Ahora bien, la garantía que exige cobrar la Autoridad hacendaria, se considera en primer término ineficaz y en segundo no puede ser equitativa, pues no es aplicable a todos los contribuyentes, lo que puede observarse en el párrafo cuarto del artículo 22, del Código en mención, que dice: "solo se garantizará en montos superiores en 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses.

Por lo antes descrito, consideramos esa garantía como perjudicial e ineficaz, en contra de la economía de los contribuyentes.

Lo anterior, permite sugerir que se anule la garantía solicitada por la Autoridad Hacendaria, para realizar devoluciones, sugiriendo que este artículo quede se modifique para quedar como estaba, en el Código Fiscal de la Federación del año 1998, que señalaba en su párrafo segundo del Artículo 22:

"Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señal el Reglamento de este Código. Tratándose de devoluciones que se efectúen mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, la devolución deberá efectuarse

dentro del plazo de cuarenta días contados en los términos de este párrafo. Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido de que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento”.

De acuerdo a este párrafo las devoluciones, debieran ser hechas con rapidez, no habiendo ningún problema, sin embargo y haciendo notar que el Fisco Federal tiene todo a su favor, ya que tiene conocimiento de lo que el contribuyente debe pagar, de acuerdo a lo que declara en sus pagos provisionales y obviamente debe coincidir con la declaración anual que se exige a final de año, además tiene la facultad de realizar visitas domiciliarias, para que el contribuyente evite evadir sus obligaciones, además de lo anterior, pone obstáculos pidiendo una garantía para solicitar devoluciones por pago de lo indebido sobre contribuciones.

Me parece más correcto lo mencionado en este párrafo, ya que si se respetan los principios de equidad y proporcionalidad que menciona el Artículo 31, fracción cuarta de la Constitución, logrando también que los contribuyentes recuperen de forma más rápida sus devoluciones.

Consideramos además que el Sujeto Activo abusa de las facultades otorgadas por la ley fiscal, perjudicando así a los contribuyentes, ya que en ocasiones usa esa potestad de forma arbitraria; en este caso se afecta la economía de los particulares, es por ello que propongo se analice y reformen las fracciones cuarta y sexta del multicitado artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Derecho Fiscal es un conjunto de normas Jurídicas perteneciente a la rama del Derecho Público que se refieren a los Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribución de Mejoras, Derechos, Contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre el Fisco y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos, que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

SEGUNDA. Cuando hablamos que un tributo es proporcional significa que comprende por igual a todas las personas que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.

TERCERA. Es equitativo el Tributo cuando se respeta el principio de justicia, en donde todos los gobernados deben contribuir al sostenimiento del Gobierno lo más cercano a sus posibilidades.

CUARTA. La obligación fiscal es definida como el vínculo Jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

QUINTA. Existen una serie de presupuestos, de hecho o hipótesis, a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal, configurado en las normas jurídicas tributarias, se le da el nombre de Hecho Imponible.

SEXTA. El pago es una de las figuras que extingue las obligaciones, siendo éste la forma perfecta de desaparición de las obligaciones fiscales, definido como aquel que satisface la pretensión crediticia del sujeto activo.

SEPTIMA. La autoridad hacendaria goza de la facultad comprobación que tiene como fin que el contribuyente cumpla cabalmente con sus obligaciones, para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; existen diversas facultades de comprobación entre las cuales están la de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por Contador Público y las visitas domiciliarias.

OCTAVA. La garantía fiscal es el medio a través del cual el contribuyente recurre a garantizar el interés fiscal y suspender procedimiento administrativo de ejecución, para obtener un crédito fiscal, otorgándose a favor de la Tesorería de la Federación y Organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coercitivamente éstas y autorizando la Autoridad hacendaria mediante depósito en dinero, prendas, fianza, obligación solidaria asuma por tercero solvente, embargos en las vías administrativas y títulos de valor.

NOVENA. El párrafo cuarto del Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que se deberá garantizar las devoluciones sólo en montos superiores al 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses, siendo inadecuado ya que no cumple con el principio de proporcionalidad y equidad, toda vez que este criterio sólo es para ciertas personas.

DECIMA. La garantía establecida en la figura de la devolución debe desaparecer ya que atenta contra los principios de proporcionalidad y equidad que exige el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

DECIMA PRIMERA. El procedimiento para que se lleve a cabo la devolución sin solicitud de garantía, será de forma expedita y no afectará la economía de los particulares.

DECIMA SEGUNDA. El párrafo sexto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación es un atentado a la economía del particular, ya que el período de seis meses que se debe garantizar afecta seriamente a la economía y al tiempo del contribuyente.

DECIMA TERCERA. La autoridad fiscal pide una garantía con la intención de que cada vez sean menos los contribuyentes que soliciten la devolución.

DECIMA CUARTA. La autoridad fiscal al revisar la declaración en donde se manifiesta saldo a favor, descubre que no existe tal, generándose una omisión en el pago de contribuciones, se impone una sanción, por lo que se considera que no debe haber otra carga económica al particular a través de la garantía.

BIBLIOGRAFÍA

Amaya Rivera, Heriberto Anselmo. "La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio" 1ª. Edición. Edit. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1983, México, D.F.

Armienta, Gonzalo. "El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano". 1ª. Edición, Edit. Textos Universitarios, S.A. 1977. México, D.F.

Carrillo Flores, Antonio. "Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional". 1ª Edición, Edit. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM 1987., México, D.F.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; "Principios de derecho tributario", Editorial Porrúa, 1987. México, D.F.

Flores Zavala, Ernesto, "Finanzas Públicas Mexicanas", Edición trigésima, 1997 Edit. Porrúa. México, D.F.

Lima Castillo, José Manuel; "Elementos Fundamentales de Administración Fiscal Federal Mexicana". Edit. Cuadernos de la ENEP Aragón, 1988. México, D.F.

Margaín Manatou, Emilio; "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad". Edición tercera, 1980, Edit. Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

Margaín Manatou, Emilio; "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Edición decimatercera, 1997, Edit. Porrúa. México, D.F.

Martínez López, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano" 4ª. Edición. 8ª reimpresión, Edit. ECASA 1986. México, D.F.

Nava Negrete Alfonso. "Derecho Procesal Administrativo." 3ª. Edición, Edit. Porrúa 1977. México, D.F.

Porros y López, Armando. "Derecho Procesal Fiscal". 1ª. Edición, Edit. Textos Universitarios .S. 1989. México, D.F.

Rodríguez Lobato, Raúl Germán, "Derecho Fiscal", Edición 2ª., 1998 Edit. Harla. México, D.F.

Sánchez Hernández, Mayolo, "Derecho Tributario", Edición segunda, 1985, Edit. Cárdenas, editor y distribuidor. México, D.F.

Sánchez Piña, José de Jesús, "Nociones de Derecho Fiscal".
Edición Cuarta, 1987, Edit. Pac. México, D.F.

Vallado Miguel Fausto Enrique. "Principios Generales de Administración Tributaria"
1ª Edición, Edit. PAC. México, D.F.

◇ **REVISTAS:**

Finnegas, B. Marcos. "Transparencia de Tecnología. E.E. U.U.
Derecho Fiscal. – E.E. U.U., El Impacto de las leyes Fiscales.

Rendain Kuhardt, Ignacio. Aspectos relevantes sobre las reformas al Código Fiscal de la Federación y la expedición de su reglamento. Reforma Fiscal-México
Derecho Fiscal. Anterior Folio 73205.

Trejo Vargas Pedro, "Elementos del Federalismo Fiscal en México ...
Federalismo- México Derecho Fiscal – México Cooperación Fiscal – México,
Revista

◇ **LEGISLACIÓN**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.