

00721
36



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANCIERO

"LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE"

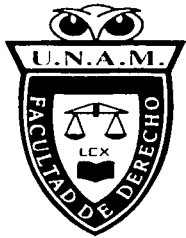
... a la Dirección General de Impuestos
... a difundir en formato electrónico e impreso
... de mi trabajo recepción

... NOMBRE: PEDRO PABLO
ÁLVAREZ RODRÍGUEZ
14 JUL 03
[Firma]

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ÁLVAREZ RODRÍGUEZ PEDRO PABLO

ASESOR:
LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES



CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO, D.F.

2003

A



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., a 10 de junio de 2003.


ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **ÁLVAREZ RODRÍGUEZ PEDRO PABLO**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE**".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que la sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.


LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

Agradecimientos

A mis padres Gilberto y Amada por su inmensurable cariño, apoyo y comprensión; por su incansable esfuerzo por formarme y educarme; por sus desvelos y preocupaciones; por sus alegrías y anhelos, gracias. Porque su impulso y motivación han contribuido a la obtención de logros que son míos y de ustedes; porque cuando lo necesito han estado conmigo, por todo esto y más, gracias por otro sueño alcanzado.

A mis hermanos Elisa, Luis, Francisco, Juan Carlos y Benji, por su enorme cariño y comprensión, y su incondicional apoyo, gracias.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles por su acertada dirección, su tiempo, apoyo y experiencia transmitida en la presente investigación, gracias.

A mis amigos: Chema, Mónica, Gerardo, César, Vane, Miriam, Alfredo, Gorras, Arturo, Maya, Martas, Héctor y varios más, quienes compartieron y comparten alegrías y tristezas conmigo, gracias por su amistad. Así también, a todos aquellos compañeros con los que conviví durante mi estancia en estos años académicos.

A Tania por apoyarme y motivarme en la conclusión de esta investigación, y sobre todo por compartir alegrías y tristezas conmigo, gracias

A mis profesores por su dedicación en la formación estudiantil y profesional; por sus conocimientos y experiencias transmitidos, en especial al Lic. Mora Bravo, Lic. Torres López, Lic. Chávez Benítez y otros más, gracias.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Derecho de la UNAM a quien debo mi formación académica y profesional, así como por esa gran entereza por formar siempre profesionalmente a personas con un alto criterio humano. Gracias, por permitirme formarme en esta gran Institución pilar del conocimiento en México.

ÍNDICE

Capítulo I.	Relación Jurídico Tributaria	
1.1	Obligación Tributaria	2
1.1.1	Concepto	2
1.1.2	Hecho Imponible	6
1.1.3	Objeto de la Obligación Tributaria	9
1.1.4	Supuestos de no sujeción	11
1.2	Sujetos de la Obligación	14
1.2.1	Sujetos activo y pasivo	16
1.2.2	El obligado directo o principal	20
1.2.3	Responsables. Concepto y Clases	22
1.2.4	Sustituto	25
1.2.5	La figura del síndico	28
1.3	Relación Jurídico – Tributaria	30
Capítulo II.	De las Obligaciones Fiscales de los Contribuyentes respecto de sus Impuestos	
2.1	Sustanciales	37
2.2	Formales	41
2.3	Cumplimiento	53
2.4	Infracciones por Incumplimiento de las obligaciones	58
Capítulo III.	El Estado como Asesor Fiscal	
3.1	Principios de la actividad del Estado como Asesor Fiscal	65
3.2	Obligación del Estado para brindar asistencia al particular	69
3.3	De la Actividad del Estado como Asesor Fiscal en nuestros tiempos	74
3.4	De la Cultura Fiscal	84
Capítulo IV.	De la Asistencia al Contribuyente	
4.1	Ente Público encargado de la Asistencia al Contribuyente	95
4.2	Tipos de Asistencia	104
4.3	De la formalidad de la Asistencia al Contribuyente	111
4.3.1	Importancia	111

4.3.2	Regulación en el Derecho Mexicano	119
4.4	Consecuencias de la Formalización de la Asistencia al Contribuyente	124
4.4.1	La Seguridad Jurídica	124
4.4.2	Reparación del perjuicio por las causas de Asistencias Incorrectas	131
	Conclusiones	139
	Bibliografía	148

INTRODUCCIÓN

En virtud de la necesidad que tiene el Estado de allegarse de recursos suficientes para poder cumplir con sus fines, así como de la obligación que tienen los particulares de contribuir al gasto público, surgen entre el Estado y los contribuyentes, relaciones jurídicas que derivan en derechos y obligaciones recíprocos.

El presente trabajo tiene como objeto el estudio respecto de uno de los derechos y obligaciones que surgen de la relación jurídico tributaria que se da entre el Estado y los particulares, y es precisamente el de la "asistencia al contribuyente", el cual constituye uno de los aspectos más importantes dentro de nuestra esfera de tributación, pues es este uno de los primeros contactos que tienen los particulares para con el fisco, y uno de los principales instrumentos que le permiten orientar su obligaciones fiscales y cumplir correctamente con las mismas.

Sin embargo, en la práctica el funcionamiento del Estado en la asesoría fiscal que presta al contribuyente, ha demostrado en diversas ocasiones, ineficacia que ha dado origen a consecuencias desfavorables para los propios contribuyentes, sin que estos cuenten con la posibilidad de poder recurrir a algún tipo de medio o recurso legal que le permita controvertir la actuación ineficaz de la autoridad fiscal, toda vez que dicho acto no constituye un acto administrativo.

La finalidad de la presente exposición es precisamente plantear un panorama en el cual la asistencia al contribuyente se vea revestida de la formalidad suficiente que permita dar mayor seguridad a los contribuyentes y que constituya un acto administrativo.

Así, en principio es necesario conocer todos aquellos elementos que conforman y dan origen a la relación jurídico tributaria, como es en esencia la obligación tributaria y los sujetos que participan en la generación de la misma. Ello con el fin de tener una percepción y conceptualización más clara respecto de dicha relación, y saber cuales son los elementos que actúan dentro de la esfera de la asistencia al contribuyente.

Posteriormente, habrá de señalarse una gama de derechos y obligaciones que se desprenden de la relación tributaria, principalmente sobre aquellos que corresponden al sujeto pasivo (contribuyente, responsable o tercero), haciendo hincapié en la asesoría fiscal al contribuyente y el deber de que éste sea atendido eficazmente. Asimismo, se resalta el aspecto relacionado al cumplimiento de esos derechos y obligaciones, así como su incumplimiento y su correlativa consecuencia, como lo es la infracción fiscal.

El siguiente aspecto a tratar, se enfoca principalmente al estudio de la obligación del Estado de brindar asistencia al contribuyente, proporcionando en principio una breve reseña de esa función, para después contemplar todo el marco jurídico que en la actualidad rige esa obligación estatal, así como todos aquellos rasgos o características de la actividad del Estado como asesor fiscal de los particulares y de la importancia que adquiere en ese sentido la cultura fiscal.

Finalmente, se precisarán todos aquellos rasgos, características y elementos que conforman y dan origen a la asistencia al contribuyente, destacando al respecto, la importancia que adquiere, que la misma sea proporcionada con la formalidad necesaria, es decir la escrita, que constituya la verdadera salvaguarda a la garantía de seguridad jurídica que requiere el contribuyente respecto a esta función del Estado.

La intención de este trabajo, es proporcionar una alternativa viable para garantizar la plena seguridad jurídica al particular que se ha visto en la necesidad de acudir ante las autoridades fiscales para ser asistido en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Por tal motivo, espero que la presente tesis sea de interés general para todos aquellos que recurren constantemente a la asesoría fiscal estatal y para otros más, que deseen, aunque en rasgos muy generales, conocer y tener un breve panorama respecto de la "Asistencia al Contribuyente".

PAGINACION DISCONTINUA

CAPÍTULO I RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Antes de precisar aquellos elementos que constituyen y conforman la esencia de la relación jurídico-tributaria, es necesario señalar aquel vínculo que en principio ata a todo ciudadano con el Estado, y que constituye a su vez la base fundamental de nuestra tributación, se trata en sí de la obligación que por mandato constitucional tiene todo ciudadano para contribuir al gasto público. En términos textuales, señala el artículo 31, fracción IV de nuestra constitución política:

Artículo 31. 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.

Dicha obligación une al particular con el Estado, ya que a través de ésta se da el vínculo jurídico que constriñe al ciudadano al cumplimiento de una prestación, pero la causa de esa unión y correlativo constreñimiento, es que dicho ciudadano goce y se vea beneficiado por las seguridades y ventajas que el propio Estado le presta tanto a su trabajo, a su riqueza, así como a sus libertades; por medio de las funciones y los servicios públicos generales que éste otorga. Por ello la esencia de toda tributación en cualquier Estado es precisamente el de obtener los recursos necesarios para que el mismo pueda cumplir con sus fines y mantener así el orden y la tranquilidad social. En este sentido, es indispensable que a través de sus miembros que lo conforman, se allegue de los recursos económicos indispensables para el logro de sus objetivos.

De esta manera el Estado cuenta con la facultad de establecer, determinar y exigir las respectivas contribuciones, ello en ejercicio de la autoridad que le confiere un precepto legal, tal como sucede en nuestro sistema tributario, pues dichas facultades se encuentran establecidas en nuestra carta magna. A esa facultad que tiene el Estado derivada de un precepto legal, se denomina "poder tributario", pero ese poder no es caprichoso, pues como hemos dicho, el mismo

obedece a la necesidad que tiene el ente público, de allegarse de recursos suficientes para poder cumplir con sus fines, por tal razón surge entre el Estado y los particulares derechos y obligaciones recíprocas, como es el caso de la obligación tributaria, misma que a continuación trataremos.

1.1 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Giuliani Fonrouge considera que la obligación tributaria "constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria"¹. Coincidimos en esta opinión, pues es a partir de dicha obligación cuando se genera la relación tributaria, sin embargo cabría precisar que una parte importante de esa relación, la constituyen los sujetos, ya que son ellos los que participan para la generación de dicha obligación. Por ello, debemos identificar primeramente cual es la esencia de la obligación tributaria, para después pasar al estudio de quienes son los sujetos partícipes de la misma.

1.1.1 CONCEPTO

Como toda obligación, la tributaria contiene la idea de sujeción o ligamen, porque ella liga o ata al Estado con los particulares, por tal razón, es esencial que exista dicha obligación para que pueda crearse el vínculo que una al contribuyente con el Estado, dicho vínculo es impuesto por éste último, ya que a diferencia de las relaciones producidas en el sector privado, que suelen crearse por la voluntad de las partes, la obligación tributaria no tiene otra fuente que el ordenamiento jurídico creado por la voluntad del legislador, por ello dicho vínculo tiene esa naturaleza, pues el mismo tiene su fuente en la ley. Partiendo de este punto debemos definir que se entiende por obligación tributaria.

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 369

Delgadillo Gutiérrez dice que "la obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el presupuesto previsto en la norma tributaria".²

En opinión de Carlos Luqui "la obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad del particular mandando a entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho generador previsto en ella y que le sea imputable".³

Por su parte Giuliani Fonrouge, afirma que la obligación tributaria es una prestación jurídica *patrimonial*, constituyendo, exclusivamente, una obligación de *dar*, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre *obligación de dar*.⁴

Asimismo, para Sánchez Gómez la obligación tributaria "es el deber jurídico que tiene una persona física o moral de contribuir al gasto público cuando su situación individual encuadra en la hipótesis normativa que da nacimiento a un tributo y por lo tanto ello debe hacerlo en una forma proporcional y equitativa que marque la norma jurídica pues se trata de cumplir con una prestación de dar, de hacer, de respetar: consistente en enterar una cantidad específica en dinero o en especie al fisco para que el Estado pueda atender sus cometidos".⁵

Debemos señalar que la ley es la que establece un imperativo genérico y que cuando se realiza fácticamente el supuesto de hecho, se produce la consecuencia jurídica de observar determinado comportamiento consistente, en su caso, en pagar un tributo, o bien, cumplir con alguna prestación de carácter no patrimonial.

² Sánchez Gómez Narciso *Derecho Fiscal Mexicano*. Porrúa, México, 2001. p. 342

³ Luqui, Juan Carlos. *La Obligación Tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 1989. p.

⁴ Giuliani Fonrouge op. cit. p. 389

⁵ Sánchez Gómez op. Cit. p. 342

En el fondo todos los conceptos a los que nos hemos referido, coinciden con ciertas características, de entre las cuales sobresalen: 1) se trata de un vínculo jurídico entre sujetos; 2) dicho vínculo surge como consecuencia de la realización de un hecho previsto por las leyes tributarias; 3) de la realización de dicho hecho se desprende el deber por parte de uno de los sujetos de realizar determinada prestación ya sea de dar, hacer, no hacer e incluso de tolerar.

De lo anterior podemos establecer que la obligación tributaria es el deber jurídico consistente en realizar determinada prestación (dar, hacer, no hacer o de tolerar), que surge como consecuencia de la realización fáctica del imperativo genérico que establecen las normas tributarias.

Como hemos visto, algunos doctrinarios del derecho fiscal, al establecer su propio concepto de la obligación tributaria la han limitado específicamente a una prestación de dar, mientras que otros extienden aún más su concepto, pues contemplan en su definición otro tipo de deberes que la misma abarca. En ese sentido, resulta necesario realizar ciertas precisiones, con el objeto de aclarar aún más dicho concepto, en principio debemos señalar que existe una diferenciación entre la obligación tributaria y la obligación fiscal, no obstante que las dos son conceptos que surgen de la relación jurídica que en primer plano se da entre el Estado y los particulares, sin embargo, los mismos reflejan cierto grado de diferencia tal como lo señala la Doctora Doricela Mabarak al referirse en la definición de obligación fiscal que:

“los tratadistas de esta materia se han concretado a darle a esta obligación un carácter exclusivamente pecuniario o económico, es decir, al definirla se limitan a referirse al deber que tiene el gobernado, de entregar al fisco una suma de dinero, sin incluir en el concepto a otros tipos de obligaciones fiscales que no constituyen el pago de contribuciones. En efecto, en la práctica pesan sobre los sujetos pasivos de la obligación fiscal, una serie de deberes de hacer, de no hacer y aun de tolerar, que conforman, modulan y proporcionan las bases reales que sustentan a la obligación de pago de las contribuciones. Por lo anterior, es importante, decir que en la materia que ocupa este estudio,

podrían elaborarse dos conceptos: el de la *obligación fiscal* que es el género, y que abarca a todo tipo de normas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar en favor del fisco o sujeto activo, y la *obligación tributaria* propiamente dicha, que es la especie en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, en favor del, sujeto activo llamado fisco."

"En atención a lo expuesto la *obligación fiscal*; se define como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo, en favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal. Por su parte la obligación tributaria se conceptúa como el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes; con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate".⁶

Sin embargo, consideramos que las bases que sustentan la obligación tributaria, es toda esa serie de deberes de dar, hacer, no hacer y aún de tolerar, que involucran en el caso de nuestro sistema tributario y en el de cualquier otro Estado, "*el deber de contribuir al gasto público*", es decir, comprende toda esa gama de deberes que sin implicar necesariamente un pago contribuyen a la obtención del mismo, esto es, aquellos deberes que aunque no sean de carácter patrimonial, puedan conllevar a un estricto control de los contribuyentes y por ende a una mejor y mayor recaudación, haciendo con ello más efectiva la contribución al gasto público, alcanzando así, el objetivo del Estado que es precisamente el de allegarse de los recursos necesarios para poder cumplir con sus fines.

En este sentido, debemos entender a la obligación tributaria como el deber de contribuir al referido gasto, sin que ello implique necesariamente un pago, pues basta que se realicen otro tipo de deberes distintos a la prestación de dar, como son los de hacer, no hacer e incluso de tolerar, pero que conlleven a final de cuentas a la contribución u obtención de dicho gasto. Por lo tanto, considero

⁶ Mabarak, Doricela. *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México, 1998, pp. 130 y 131

válidamente que la obligación tributaria constituye el género y la obligación fiscal la especie, es decir, la primera se conforma de las diversas obligaciones fiscales existentes.

1.1.2 HECHO IMPONIBLE

En el derecho tributario, la obligación sólo puede emanar de las disposiciones jurídicas, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos legales; por lo tanto dicha obligación, debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en ley. En ese sentido, "una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica, es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas y morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama el hecho generador de la contribución".⁷ Ese hecho resulta ser jurídico, no sólo por su origen, sino también por sus efectos, ya que una vez realizado, el sujeto que hizo efectivo el supuesto, queda vinculado con las consecuencias que se establecen, es decir, debe efectuar una prestación obligatoria a favor del fisco. Por lo tanto el carácter de hecho jurídico viene determinado en primer lugar por su establecimiento en la ley, y en segundo por la determinación legal de sus efectos.⁸

El artículo 6 del Código Fiscal Federal de México, establece que *"las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran"*, esto es, que en el momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por las disposiciones legales, estará adquiriendo la correspondiente obligación, es decir, basta que "se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se

⁷ Sanchez Gomez op cit, p 342

⁸ Pérez Rojo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2000, p 173

obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premios, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos puede ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber",⁹ conforme a ello debemos entender que el hecho imponible es una exteriorización de lo señalado por las disposiciones fiscales, y el cual tiene un carácter generador de la obligación pero también conforma la prestación y, en definitiva, la contribución misma.

"La estructura del hecho imponible es fijada libremente por la ley. Puede incorporar y tipificar cualquiera de las manifestaciones generales o parciales de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo o gasto) y hacerlo, además, de manera diversa. Puede ser un hecho instantáneo o con un plazo de tiempo determinado (v gr. un año natural). Puede ser realizado en el territorio del Estado o fuera de él, si el poder tributario de que se trate tiene legitimación para gravar hechos realizados en otro territorio. En resumen, la estructura puede ser muy diversa aunque siempre tiene el mismo núcleo: una manifestación concreta de capacidad económica con una determinación temporal y territorial precisas".¹⁰ Por tal razón la realización material, temporal y territorial del hecho imponible es una necesidad para la determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, diversos doctrinarios o especialistas del derecho fiscal se han pronunciado entorno a la definición del hecho imponible. Al respecto Mario Pugliese, señala que para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. En otras palabras, el hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma

⁹ Sanchez Gómez, op cit , p. 342

¹⁰ Calvo Ortega Rafael, Derecho Tributario (Parte General), Civitas, España, 1998, p.174

jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa.¹¹

Asimismo, Margáin Manautou al referirse a la obligación fiscal, sostiene que "se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley".¹²

Por su parte Adolfo Carretero Pérez, afirma que "el hecho imponible se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica; fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo". Debemos resaltar el hecho del simil al que muy atinadamente hace referencia Carretero Pérez, pues en efecto "la realización del hecho generador de la obligación tributaria equivaldría a la tipificación del hecho imponible que se requiere para la existencia de los delitos, tratándose de la materia penal", en ese sentido considero que para efectos de una mejor comprensión resulta apropiada.¹³

De todo lo anterior podemos señalar dos características principales que sustenta el hecho imponible: La primera, es la de génesis de la obligación tributaria esto es, el hecho tiene un carácter constitutivo de dicha obligación, pues, aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la citada obligación. La segunda, es el medio de diferenciación o identificación de cada contribución, esto es, el hecho imponible es utilizado por la ley para configurar cada tributo, pues, cada concreta figura de impuesto se diferencia de los restantes en base a dicho hecho imponible.

11 Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Porrúa, México, 1976, p. 245

12 Sánchez Gómez op cit. p. 345

13 ibid. p. 344

Ahora bien, los efectos de la realización del hecho imponible son en principio y como primordial el de nacimiento de la obligación tributaria, y los demás, como lo señala Calvo Ortega son estrictamente individuales y afectan a los sujetos activo y pasivo; y como en cualquier círculo de una obligación legal quedan sometidos al cumplimiento de la prestación tributaria, como sería el pago de la misma o la realización de diversas obligaciones de hacer que acompañan a la obligación principal y que surgen también normalmente de la realización del mismo hecho imponible como: deberes contables, documentales, de comunicación, de información en relación con terceros, etc.

Por tal razón, "el nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.¹⁴

Por lo anterior debemos entender que el hecho imponible es una exteriorización de los señalado por las disposiciones fiscales, y el cual tiene un carácter generados de la obligación tributaria, por ello consideramos que el hecho imponible un hecho generador, es aquel supuesto o situación hipotética contemplado en las normas tributarias, cuya exteriorización o realización en la realidad social trae como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

1.1.3 OBJETO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En principio no debemos confundir el objeto de la obligación tributaria con el objeto del impuesto o tributo, pues ambos son aspectos totalmente diferentes, este último versa sobre la circunstancia por la cual se origina el impuesto; y

¹⁴ Mibarak, op cit. p 152

generalmente se identifica (al objeto del impuesto) como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en tanto que el objeto de la obligación es genéricamente la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor.

En efecto, tal como lo señala Flores Zavala "el objeto del impuesto estriba más bien en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo". Asimismo hace referencia a Wagner quien define el objeto del impuesto, como "la circunstancia en razón de la cual da lugar al pago del impuesto; estableciendo que esa circunstancia puede ser la percepción de utilidades o de una herencia o de intereses, o la elaboración de determinados productos, o la realización de un acto, o la celebración de un contrato, etc." Concluye Flores Zavala que "el objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto..¹⁵

Hablar del contenido de la obligación fiscal es aludir a objetos de la misma, se llama genéricamente objeto de la obligación, la presentación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor, así tenemos que la obligación fiscal, como cualquiera otra, puede tener como objeto dar, hacer o no hacer, sin embargo en la materia fiscal "en donde se establecen relaciones de supra subordinación entre el fisco como sujeto activo, y el gobernado como sujeto pasivo, además de los anteriores se identifica otro tipo de presentación que es la de tolerar o permitir. estas otras conductas son los denominados deberes de dar, hacer y tolerar".¹⁶

Ahora bien, el objeto más frecuente en las obligaciones tributarias, es el de dar; o entregar al acreedor fiscal la prestación correspondiente, como la cantidad que arroja el cálculo de la contribución respectiva, sin embargo, no porque la entrega de cantidades al fisco, en pago de la obligación fiscal que ha de hacer el

15 Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1998, pp. 114 y 115
16 Mavarak, op. cit. p. 145

contribuyente, constituya el más frecuente objeto de esta obligación, carecen de interés o son infrecuentes los otros objetos obligacionales, pues aparejada con la responsabilidad de cubrir el importe de la obligación fiscal, existen conductas activas o pasivas a cargo de los responsables fiscales, estas otras conductas son los denominados deberes de dar, hacer y tolerar.

En resumen podemos decir que el objeto de la obligación tributaria es, como en todo vínculo existente en una obligación, la prestación que al deudor incumbe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero.

Visto lo anterior, es preciso determinar con exactitud la distinción entre el objeto de la obligación y el objeto del tributo. En este sentido coincidimos con la diferenciación que al respecto comenta Giulina Fourunge, al señalar que "el objeto de aquélla (obligación tributaria) corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de las cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto del tributo en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen: la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto, condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generar un tributo".¹⁷

1.1.4 SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Este punto es un aspecto que va de la mano con el hecho imponible, pues como hemos señalado dicho hecho es aquel supuesto contemplado en las leyes tributarias cuya realización trae como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria, en este sentido, los supuestos de no sujeción deben interpretarse en principio, como los casos en que no surgirá la obligación

¹⁷ Giulina Fourunge, op. cit., p. 461

tributaria, pese algunas apariencias pues los mismos implican, como su nombre lo dice la no sujeción a la obligación.

En algunos países como España se establece claramente los supuestos de no sujeción de impuestos, tal como los refiere Pérez Royo al señalar como un claro ejemplo de los casos de no sujeción el contenido en la regulación del impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (de España), cuando, después de definir el hecho imponible como la titularidad de vehículos de motor aptos para circular, precisa: "No estarán sujetos a este impuesto los vehículos que habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza"¹⁸; en estos casos podemos decir que se trata de supuestos de no sujeción en sentido estricto o explícito en la regulación tributaria.

Nuestra legislación tributaria más que señalar o aclarar en que casos no hay sujeción, simplemente se concreta en la mayoría de las veces a señalar quienes son los sujetos obligados a las respectivas contribuciones, como es el caso del impuesto al valor agregado que señala que estarán obligadas al pago de ese impuesto las personas físicas y las morales que en territorio nacional, realicen los actos o actividades que la propia Ley señala; así también la Ley del impuesto sobre la renta establece que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los casos que dicha ley señala; asimismo la Ley del impuesto especial sobre producción y servicios en su artículo primero refiere que son sujetos de ese impuestos en términos del título primero, aquellas personas que realicen los actos establecidos en el mismo: Así como estos casos podemos encontrar otros más ejemplos, en nuestras distintas leyes tributarias.

En ese sentido, debemos entender que en principio nuestra legislación debe interpretarse en sentido contrario para los casos de no-sujeción, esto es, si

¹⁸ Pérez Royo op cit. p 134

nuestras normas tributarias determinan cuales son los sujetos que estarán obligados a cumplir con determinada prestación tributaria, al establecer los supuestos de sujeción, asimismo, de una interpretación correcta, también es claro que aquellas personas que no se ubiquen o realicen los actos que señalen las leyes para ser obligados, no estarán sujetos a cumplir con la misma; en tal razón nos estamos refiriendo a supuestos de no sujeción en sentido general o implícito en las normas tributarias.

No obstante lo anterior, existen casos específicos en que nuestras normas tributarias aplican la no-sujeción en sentido estricto, tal es el caso de la Ley del Impuesto al Activo que señala en su artículo sexto que " no pagarán el impuesto al activo las siguientes personas: (entre otras) quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta". Asimismo señala en su penúltimo párrafo que "no se pagará el impuesto por el periodo preoperativo, ni por los ejercicios de inicio de actividades, los dos siguientes y el de liquidación salvo cuando este último dure más de dos años".

El sentido de las normas de no sujeción es el de aclarar o completar la definición del hecho imponible a través de una determinación negativa que explica o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito. Este estilo de delimitación negativa no cumple solamente con una función aclaratoria, sino de auténtica definición del hecho imponible, cuyo sentido verdadero se obtiene mediante la combinación de la norma que lo describe en términos positivos y de la que precisa sus perfiles negativos.

Distinción entre supuestos de no sujeción y exención.- En ocasiones se suele confundir los supuestos de no-sujeción y exención, sin embargo, los supuestos de no-sujeción, en sentido estricto, no deben ser confundidos con los casos de exención, pues este último se configura como supuestos de excepción respecto del hecho imponible (no obstante haberse realizado éste, sus consecuencias no se producen o no se producen en todo su alcance); mientras que las normas de no sujeción, lo que hacen es precisar los confines del hecho imponible, explicar

que éste, pese a algunas apariencias, no ha tenido lugar. La exención es un beneficio o prerrogativa que se concede a una persona o grupo de personas liberándolas de una obligación.

"La exención tributaria tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria. La exención tributaria puede considerarse como una especie de un género más amplio: el de los *beneficios tributarios*".¹⁹ La exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total o parcial de la carga fiscal que pudiera derivarse de los tributos a cuyo pago se les está exceptuando.

Efectivamente, la exención constituye un beneficio, creado por razones de equidad, conveniencia y política económica, es decir, suelen responder a una finalidad extrafiscal, como puede ser un estímulo a determinadas actividades o simplemente como un principio de capacidad económica de los sujetos. Su alcance puede llegar hasta la total anulación del efecto del hecho imponible (exención total) o bien reducirse a un aligeramiento de la carga tributaria (exención parcial). El efecto que se deriva de la producción del presupuesto de hecho de la exención es el de hacer nacer para el correspondiente sujeto el derecho a que el tributo le sea aplicado teniendo en cuenta la norma de exención. Si esta es total, no nacerá la deuda tributaria, aunque se haya producido el hecho imponible, sí la exención es parcial, tendrá derecho a que se le liquide o calcule con la reducción correspondiente.

1.2 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN

La obligación tributaria, contiene como toda obligación, la idea de ligamen o sujeción, porque ella liga o ata a los sujetos que la conforman. Dicho vínculo

¹⁹ *Ibid.*, p. 136

puede ligar a los sujetos, en forma directa o indirecta, según sea la técnica que la ley adopte atendiendo a las características del tributo de que se trate y grado de organización recaudatoria de la administración fiscal o fisco.

En esas condiciones, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho plasmadas en una norma tributaria, es comprensible una relación jurídica entre un deudor y un acreedor de la obligación tributaria, el primero que se le identifica como sujeto pasivo, que en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligado a cumplir con determinadas prestaciones, como aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público; el segundo que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de determinar y requerir la prestación en cuestión, debe recaudar, administrar y en su caso exigir por la vía coactiva el entero de la referida obligación, ello en ejercicio de su autoridad que le marca la propia norma fiscal.

Las personas individuales y las personas colectivas con personalidad reconocida por el derecho privado pueden ser sujetos de las obligaciones tributarias (específicamente sujetos pasivos), sin perjuicio de que en determinadas circunstancias puedan ser excluidas de ciertas relaciones obligacionales y, a la inversa, algunos entes desprovistos de personalidad por el derecho privado pueden ser sujetos de obligaciones tributarias. La realidad es que por la autonomía del derecho fiscal, éste es libre de aceptar o no a dichos sujetos, pues toda vez que un sujeto, provisto o no de capacidad jurídica de derecho privado, realiza concretamente y en forma autónoma una de las circunstancias de hecho abstractamente presumidas por la ley tributaria, cumple los presupuestos necesarios y suficientes para asumir la capacidad de ser sujeto de relaciones jurídicas tributarias.

1.2.1 SUJETOS ACTIVO Y PASIVO

Como se señaló en líneas anteriores, la obligación tributaria como cualquier otra necesita conceptual y jurídicamente la existencia de dos sujetos, un acreedor o sujeto activo y un deudor o sujeto pasivo. Ahora bien, como es sabido las obligaciones se contraen por voluntad o por disposición legal, pero lo normal en materia fiscal, es que las obligaciones tengan su origen en la ley, ya que la misma obliga a quién realiza el hecho generador del crédito fiscal, a cubrir el importe de la contribución respectiva y por ley nace también el derecho del Estado de cobrarla, por tal razón, en las obligaciones tributarias realmente poco opera la voluntad para que la misma se cause.

En ese sentido, el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal y se establece como lo hemos señalado, entre un sujeto activo, en este caso el Estado a través de sus entidades autorizadas por ley y un sujeto pasivo que puede ser la persona fiscal o persona moral, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio, o constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma o simplemente porque realizan el hecho generador de la obligación.

Sujeto Activo. Este concepto se suele identificar con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de la relación tributaria; el sujeto activo, es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como "acreedor de esa prestación"

En la organización tributaria del Estado Mexicano de conformidad con nuestra Carta Magna (en específico artículo 31, fracción IV) los sujetos activos son la Federación, los Estados y el Distrito Federal, y los Municipios, toda vez que éstos tienen el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos.

Sujeto Pasivo.- Respecto de esta figura existe un análisis más extenso pues en la relación tributaria se pueden encontrar una pluralidad de sujetos pasivos que se hallan sometidos a diversos derechos y potestades, mismos que conforman la función de la tributación. Algunos de estos sujetos tienen el deber de pagar la obligación tributaria y además, de cumplir otros deberes accesorios; otros aparecen como obligados al pago de prestaciones pecuniarias distintas de la deuda tributaria; y otros son sencillamente sujetos de deberes de contenido no pecuniario. Así tendremos que frente a la figura del deudor principal en la relación pasiva existen otros sujetos que giran entorno a éste, por una parte hay figuras que se colocan junto al deudor principal en una relación pasiva, tienen un presupuesto de hecho específico de carácter legal, son los llamados responsables; hay otra figura que se coloca en lugar del sujeto pasivo principal (contribuyente), en su misma situación jurídica realizando determinadas prestaciones que eran imputables a éste, es el sustituto del contribuyente; así mismo existe otra figura claramente diferenciada de las anteriores, cuya esencia es la aceptación imperativa y pasiva de una obligación tributaria concreta imputada por el contribuyente. Como podemos ver existen diversas clasificaciones de sujetos pasivos, por ello es pertinente tomar en consideración diversas clasificaciones que al respecto han realizado diversos especialistas y doctrinarios del derecho fiscal.

“Blumenstein consideró que el deudor del impuesto es, en primer término, el contribuyente, esto es, quien se halla sometido a la potestad tributaria, pero que puede ser reemplazado por un tercero (sustituto del impuesto) que asume, por disposición legal, la condición de deudor originario”²⁰

“Giannini considera sujeto pasivo únicamente a la persona sometida a la potestad tributaria (contribuyente), pero reconoce la existencia de otros obligados al pago del impuesto, que son los responsables, (representantes legales, administradores,

²⁰ Guillam Fonrouge op cit. p. 427

gerentes, notarios, etc), que actúan paralela o conjuntamente con el sujeto, y los sustitutos (agentes de retención, etc) que reemplazan al sujeto".²¹

Pugliese clasifica a todos los sujetos pasivos de la siguiente manera: I) *Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa*: la) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa; lb) Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena con responsabilidad en parte directa y en parte conjunta (solidaria); II) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustitutiva*; III) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad conjunta (solidaria)*; IV) *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva*.²²

El derecho tributario español como en el italiano ha seguido la misma orientación, así la Ley General Tributaria española establece diversos tipos de sujetos pasivos conceptualizando a cada uno de ellos o simplemente haciendo referencia a los mismos, así tenemos que el artículo 32 de la misma establece que "Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley, y *en lugar de aquél*, está obligado a cumplir las pretensiones materiales y formales de la obligación tributaria. Por su parte la de la ley tributaria italiana contempla en su artículo 37, punto 1 que: "La ley podrá declarar responsable de la deuda tributaria, junto a los sujetos *pasivos*, a otras personas solidarias o subsidiariamente. Los conceptos de ambas legislaciones son análogos, pero parece más perfeccionada y completa la redacción de la ley española: el sustituto ocupa el lugar del deudor; el responsable actúa paralelamente al deudor, ya en forma solidaria o en subsidio."

Por nuestra parte, consideramos *sujeto pasivo* de la obligación tributaria a la persona fiscal o moral que por disposición de la ley está obligada al cumplimiento de una prestación de carácter fiscal, ya sea a título propio o ajeno. Así tenemos

²¹ *Idem*

²² Giuliani Fonruge, op. cit., pp. 427 - 431

dos tipos de sujetos, el primero, denominado responsable directo o deudor principal que son las personas que se ubican en los casos en que se deba satisfacer a título propio la prestación correspondiente, esto es, la persona física o moral cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, es decir, aquella que ha dado origen a la configuración de la hipótesis normativa (prefiriendo esa expresión a la de *contribuyente* generalmente utilizada, porque ésta última la reservamos para el *sujeto pasivo en general del tributo*, sin desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquél emana); y segundo designamos con la expresión responsable indirecto a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela (solidaria) o por sustitución, esto es, la persona física o moral que por diversas circunstancias de hecho y de derecho queda obligada ante el fisco a cubrir la prestación a nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente una norma tributaria.

Ahora bien, nuestra legislación en principio contempla o distingue dos tipos de sujetos pasivos: los de responsabilidad directa o principal y los de responsabilidad solidaria, los primeros se mencionan en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación y los segundos se establecen en el artículo 26 del mismo ordenamiento. Los responsables directos son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal; es decir es la persona física o moral, nacional o extranjera, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo; mientras que los responsables solidarios son los que por disposición legal entran en la relación jurídica tributaria, es decir, es aquella persona física o moral que por disposición expresa de una norma jurídica, queda obligada ante el fisco a pagar una contribución en nombre del deudor principal, o simplemente porque la ley lo obliga a proporcionar otro tipo de deberes para determinar, liquidar y pagar una obligación fiscal, y en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación, ya sea al responsable directo o al solidario.

Por otro lado, cabría mencionar que el sujeto pasivo recae generalmente en los gobernados, sin embargo, esta calidad puede recaer en el Estado, esta situación sólo es posible en los casos en que la ley prevea de manera expresa que los entes públicos puedan tener ese carácter. En nuestra legislación tributaria existen diversos preceptos de distintos ordenamientos, en los que se contempla dicha situación, tal como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo primero al señalar que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen, tal sería el caso de la Ley del Impuesto. Sobre la Renta. En resumen, podemos señalar que el carácter de sujeto pasivo de las contribuciones también puede recaer en los diferentes órganos representativos del Estado.

En resumen podemos señalar que el sujeto pasivo es el deudor de la prestación que se deriva de la obligación tributaria, es decir, es la persona física o moral que por disposiciones de ley y por haber realizado el hecho generador previsto en las disposiciones fiscales, se encuentra obligada al cumplimiento de una prestación de carácter fiscal ya sea a título propio o ajeno.

Hemos expuesto de forma general el carácter del sujeto pasivo, trataremos a continuación las dos categorías que integran ese concepto (-deudores y responsables-) en nuestro derecho positivo.

1.2.2 OBLIGADO DIRECTO O PRINCIPAL

La principal figura entre los distintos sujetos pasivos es el deudor directo u obligado principal. En primer lugar, porque él es quien realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria (percepción de una renta, posesión de un patrimonio, etc.). En consecuencia, es el titular de la obligación tributaria y como tal el sujeto que debe cumplir la misma. Esta es la diferencia esencial con otros sujetos pasivos cuya vinculación lógica con la obligación no existe. Su relación con el acreedor tributario, como veremos en cada una de las figuras,

tiene una motivación diversa, pero en ningún caso la realización del citado hecho generador de la obligación.²³

Cuando tratamos el punto del sujeto pasivo, concluimos que existen principalmente dos tipos: el directo o principal y el responsable (solidario o sustituto), en este caso es evidente que nos referimos al primer tipo de sujetos, toda vez que es éste "la persona física o moral nacional o extranjera, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, ya sea por obtener ingresos, por percibir la utilidades, por configurar los actos, contratos u operaciones que dan nacimiento a la obligación tributaria, y porque ese proceder o circunstancia se ajusta a lo expresamente enmarcado en una hipótesis normativa fiscal."²⁴

La característica esencial del obligado principal o directo es que con respecto a él tendrá que verificarse necesariamente el hecho imponible para que la obligación pueda ser exigible. Por tal razón deben de producirse los siguientes pasos: 1) que el hecho imponible se produzca y que él sea verificado; y 2) que ese hecho producido y verificado sea producido o imputado a ese sujeto.

La determinación de éste sujeto, así como del hecho imponible, debe estar en la ley redactada en la forma más clara y precisa. Por ello, adquiere singular importancia que la ley determine al sujeto contribuyente, materialmente considerado, pues como ya dijimos existen otros sujetos pasivos que, sin asumir la calidad de responsables directos, la ley los elige como obligados, ya sea a retener e ingresar el importe de la prestación correspondiente al contribuyente, o proporcionar informes, o tolerar inspecciones, etc.

En resumen, la determinación del obligado principal se hace siempre a partir del hecho imponible, y es éste el titular de todos los efectos pasivos derivados del mismo; y de la obligación y de los deberes que tal hecho jurídico comporta.

²³ Calvo Ortega, op cit. p. 183
²⁴ Sánchez Gómez op cit. p. 389

Así también debemos señalar que el obligado directo, propiamente dicho, no tiene sólo la obligación de pagar, es decir, una obligación de dar, pues la ley puede imponerle otras obligaciones, como son las de hacer, de no hacer y de tolerar.

En conclusión, podemos establecer que la condición del obligado principal o directo deriva de que se verifique a su respecto, el hecho imponible que le atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria.

1.2.3 RESPONSABLES. CONCEPTO Y CLASES

Como hemos visto, el obligado al tributo es, por lo común, el deudor principal de la obligación, pero en ciertos casos el derecho tributario atribuye la responsabilidad por las obligaciones fiscales, a terceras personas extrañas a la relación tributaria directa, naciendo de tal manera la diferenciación entre deudores y responsables. En nuestro derecho tributario la responsabilidad puede provenir de distintos conceptos: "bien porque él 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 afecta objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo".²⁵

"Con la expresión *responsables*, designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser *deudores* de la obligación. Esta categoría de sujetos asume destacada importancia y responde a características propias del derecho financiero. La ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas, distintas del deudor de ella, que sumándose o reemplazándolo íntegramente, se

²⁵ Sánchez Gómez. op. cit., p. 367

constituyen en *sujetos pasivos directos*." "la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica, de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor. Las causas o motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples: representación legal o voluntaria, ejercicio de una función o cargo público, relación laboral, sucesión a título particular, etc., pero siempre sobre la base de cierta vinculación".²⁶

El establecimiento de la figura del responsable del tributo tiene como requisito básico su establecimiento por ley. En este sentido, si nadie está obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos por una norma con este rango, es evidente que esta cobertura se aplica también al responsable del tributo al igual que a los demás sujetos pasivos. Asimismo, la ley deberá establecer también qué elementos de la deuda tributaria son exigibles al responsable.

La creación de los responsables, tiene por causa, una razón de seguridad o de comodidad recaudatoria, su presencia en la relación jurídico tributaria es muy importante en nuestro derecho fiscal, porque por medio de ella el fisco establece importantes formas y apoyos para controlar las obligaciones fiscales; los responsables son sujetos pasivos de la recaudación más que de la obligación ya que como hemos dicho obedecen a una razón de mejor y más segura recaudación.

En este sentido, podemos decir que el responsable es una persona que, en virtud de la realización del presupuesto definido en la norma fiscal, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de incumplimiento del deudor principal, o a la realización de determinado deber, respecto del responsable directo de la obligación.

²⁶ Giuliani Fonrouge, op. cit., pp. 343 y 346

En cuanto a las clases de responsabilidad es necesario distinguir entre responsabilidad subsidiaria y solidaria. La diferencia es importante, ya que la responsabilidad subsidiaria exige la declaración de fallido del contribuyente, mientras que la responsabilidad solidaria, por el contrario, y siguiendo la regla básica de la solidaridad, permite que el acreedor tributario pueda dirigirse contra el contribuyente o contra el responsable indistintamente. Los deudores subsidiarios suponen una situación condicionada a la actuación de otra persona, lo que no siempre ocurre, en tanto que el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no en defecto de éste, como si es el caso de los deudores subsidiarios.

Respecto de la solidaridad subsidiaria, para derivar la acción de cobro en contra de éste tipo de responsables será necesario que previamente se lleve a cabo la ejecución sobre el patrimonio del deudor o deudores principales. Una vez producida la declaración de fallido de éstos deudores se abrirá un nuevo procedimiento de cobro contra el responsable subsidiario. "La previa declaración de fallido del contribuyente es una garantía de que la acción se dirija contra el sujeto que ha realizado el hecho imponible y que es el deudor primero y principal del tributo. No opinar así sería confiar la racionalidad de la obligación (de todo su proceso) a una acción de repetición del responsable contra el contribuyente. Nada garantiza su buen fin y, en definitiva, deben de reducirse las posibilidades de que el responsable resulte definitivamente incido".²⁷

Por su parte el responsable solidario le es exigible la deuda tributaria, sin necesidad de agotar la acción de cobro, hasta llegar a la declaración de fallido respecto del sujeto pasivo principal. El responsable solidario aparece, como un deudor tributario en el mismo procedimiento de cobro seguido contra el deudor directo o principal, hasta el punto de que resulta incluido entere los deudores principales, cuya excusión es necesaria antes de proceder contra el subsidiario.

27 Calvo Ortega, op. cit., p. 195

En conclusión, podemos señalar que la diferencia entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria, radica en el hecho de que en la primera es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal, es decir, la declaración de fallido es presupuesto necesario para la derivación de la acción contra el responsable; en cambio el responsable solidario responde indistintamente con el sujeto pasivo.

Debemos resaltar el hecho de que en nuestro sistema tributario la presencia del responsable solidario en la relación jurídico tributaria, es muy importante, porque por medio de ellos el fisco establece importantes formas y apoyos para controlar las obligaciones fiscales; obteniendo así aliados y colaboradores para el control y cumplimiento de las disposiciones fiscales, toda vez que éstos tendrán interés en que se cumplan las obligaciones, puesto que en caso contrario, ellos tendrían que asumir la responsabilidad de las mismas, y por ende sus consecuencias.

La responsabilidad solidaria prácticamente en la actualidad es la que contempla el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación para referirse a los diversos casos de terceras personas que deben retener enterar, controlar o colaborar con el fisco para que el sujeto pasivo principal cumpla correctamente y en su oportunidad con el pago de la contribución, y en dicho precepto se pueden apreciar otras clases de responsabilidad que tanto la doctrina como la legislación han reconocido, y estas son: la sustituta o la propiamente conocida como solidaria; por esa razón llegamos a la convicción de que nuestro sistema jurídico fiscal federal, sólo reconoce dos clases de sujetos pasivos, que son: el sujeto pasivo directo o principal, y sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.

1.2.4 SUSTITUTO

La sustitución es una técnica jurídica que permite que un sujeto asuma una situación concreta que corresponde a otro, quedando éste liberado. La sustitución en materia tributaria cumple básicamente con una finalidad de

garantía al obligar al sustituto a realizar determinadas prestaciones manteniendo la obligación viva para el contribuyente aunque con un alcance diverso en cada caso. Sirve también, y preferentemente, a una mejor información de los elementos esenciales de la obligación tributaria. El sustituto queda obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, este concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley.

Es evidente que determinados sustitutos facilitan una relación de hechos tributarios cada vez más numerosos; de otra manera su conocimiento requeriría una gestión más laboriosa y difícil por parte de la Administración Tributaria. Esta información constituye una aportación esencial que realiza la sustitución a la gestión tributaria, pues facilita un mejor ajuste temporal de la gestión y recaudación.²⁸ Por tal razón la sustitución es una técnica instrumental y el sustituto un colaborador de la Administración Tributaria.

Podemos distinguir dos tipos de sustitución: *la voluntaria*, que se da cuando una persona se obliga voluntariamente con el deudor principal para garantizar y pagar el monto de una contribución y; *la obligatoria* que se da cuando una persona asume la responsabilidad por mandato de ley. Ahora bien la finalidad de ambas es diversa y responde cuando es voluntaria a la idea de flexibilizar la actuación de determinados sujetos de derecho y, cuando es obligatoria, a la búsqueda de una mayor información y garantía en las relaciones jurídicas y un mejor ajuste temporal en el pago.

Ahora bien, debemos destacar ciertos puntos que caracterizan a la sustitución tributaria: el primero, es que debe estar establecida en la ley; el segundo es que queda obligado al cumplimiento de las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también, formales; y por último la administración tributaria podrá dirigirse contra el contribuyente, sólo después de agotada la acción de cobro contra el sustituto.

²⁸ *Ibid* p 167

"En definitiva, la sustitución es *un tipo concreto de colaboración* aunque el origen y finalidad de cada figura es distinto. La sustitución *voluntaria* no plantea mayores problemas en cuanto está establecida en interés de los sujetos mismos y entra en el círculo de disposición de ellos. La *obligatoria* sí, comenzando por la necesidad de un precepto constitucional que habilite al legislador ordinario para el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales distintas de los tributos".²⁹

En la sustitución de la obligación tributaria, el sustituto se coloca en lugar del contribuyente en la obligación tributaria aunque no siempre en sus demás deberes fiscales. "En ningún caso, la sustitución por completa que sea, supone la salida del círculo tributario del contribuyente. Este queda obligado a reintegrar al sustituto la cantidad pagada en concepto de obligación tributaria".³⁰ Como hemos indicado, el contribuyente puede quedar obligado a realizar determinados deberes fiscales en los cuales no es sustituido.

En resumen podemos mencionar que la sustitución en la obligación tributaria sólo trata de añadir al contribuyente otro sujeto, en este caso, el sustituto, con la finalidad exclusivamente de garantía. En efecto, el sustituto ofrece normalmente una mayor estabilidad y una más fácil determinación y notificación que el contribuyente y esta es la razón de la sustitución.

Por último podemos señalar que "la responsabilidad sustituta (en nuestro derecho fiscal) puede presentarse en dos casos que son: 1) El que se obliga ante el fisco voluntariamente con el deudor principal para garantizar y pagar el monto de una contribución, que también se le conoce como responsabilidad solidaria asumida por un tercero que demuestra idoneidad y solvencia económica, para responder en nombre del sujeto pasivo directo de un impuesto, de un derecho o contribución

²⁹ Calvo Ortega, op. cit., p. 183
³⁰ Ibid., p. 190

especial, hasta por el monto de la misma, y que en la legislación fiscal viene a constituir una de las formas de garantía del interés fiscal. 2) El tercero que asume esa responsabilidad por mandato legal, que también se le llama responsabilidad por control en la fuente de origen del ingreso que es el caso del pago de sueldos o salarios, honorarios profesionales, el patrón hace las veces de sustituto al retener y enterar el impuesto causado en nombre del trabajador o profesionalista que tiene el carácter de sujeto pasivo principal, también la obligación de los fedatarios o funcionarios públicos".³¹

1.2.5 LA FIGURA DEL SÍNDICO

Esta es una de las figuras establecidas en nuestro derecho tributario, si bien es cierto, no constituye estrictamente un sujeto participe de las obligaciones tributarias, pero sí es una figura que permite en nuestro sistema fiscal, ejercer a los contribuyentes derechos, y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones, brindándoles seguridad jurídica.

"En 1990 entró en vigor la reforma fiscal que derogó en la Ley del impuesto sobre la Renta el Régimen de Cuota Fija y de Bases Especiales en que tributaban los contribuyentes menores y algunos sectores como el de transportistas y el agropecuario, estableciéndose con ello un esquema por separado, para este tipo de contribuyentes considerados de baja capacidad administrativa (Régimen Simplificado)".

Estos sectores cobraron especial importancia ya que en la transición al nuevo Régimen en el que tributarían a partir de dicho año, y para poder cumplir con sus propósitos se creó la figura del Síndico. En principio se establecieron síndicos regionales quienes a nivel local, contarían con apoyo de un Agente de Resolución de Problemas.

³¹ Sanchez Gomez, op cit pp 367 - 375

Posteriormente para el año de 1991, se designaron, como Síndicos a los particulares con solvencia moral, ante quienes pudieron acudir los contribuyentes afiliados a alguna Cámara o agrupación gremial, para que pudiesen fungir como sus representantes ante las autoridades fiscales para la resolución de problemas específicos. Tratándose de los contribuyentes que no pertenecen a ninguna Cámara o Asociación, se crea la figura de los Síndicos de Oficio, que son nombrados por las Universidades. A partir de ese año la secretaria de Hacienda y Crédito Público, en coordinación con las agrupaciones de contribuyentes y universidades del país, establecieron el "Programa de Síndicos del Contribuyente", con el propósito de facilitar la relación de los particulares con las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones y ofrecer un apoyo a la problemática que enfrentan en la realización de sus trámites, permitiendo con ello salvaguardar sus derechos y garantías.

La figura del síndico se encuentra establecida en el artículo 33, fracción II del Código Fiscal de la Federación el cual establece que:

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

II.- Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.
- b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.
- c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.

Cabe señalar que el síndico es un representante de los contribuyentes, ante las autoridades fiscales, su función se limita a participar con voz y voto en el diseño y formulación de programas que realizan las autoridades fiscales tendientes a la prevención y resolución de los problemas de los sujetos pasivos. Los síndicos no están facultados para interferir en los actos de las autoridades.

En conclusión podemos señalar que el Síndico del Contribuyente es un representante designado honorariamente por distintas agrupaciones para auxiliar a sus integrantes en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, siendo un canal de comunicación entre autoridades y contribuyentes, en el que participan instituciones y organismos gremiales, constituyendo una instancia para el contribuyente en su acercamiento con la autoridad fiscal que le deberá ofrecer confiabilidad, servicio gratuito y certidumbre para que sus problemas sean escuchados y obtengan una solución dentro de un ámbito de legalidad.

1.3 RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Una vez visto los diversos elementos que constituyen la relación jurídico tributaria, podemos pasar al concepto, propiamente de dicha relación.

El profesor Narciso Sanchez señala que "la relación jurídico tributaria es el enlace o vinculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, para que se conozca a ciencia cierta, cuando ha nacido el deber conducente, y a quién le compete determinarlo y exigirlo".³²

³² Ibid . p. 337

"Blumenstein se refiere a la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial (*relación de deuda tributaria*) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (*relación de determinación*), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes".³³

En opinión de Giuliani Fonrouge la relación jurídico-tributaria es el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria, es de orden personal y se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que pueden ser las personas individuales o colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.³⁴

Por nuestra parte, consideramos que la relación jurídico tributaria corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares -contribuyentes o responsables- como consecuencia del ejercicio del poder tributario, entendiéndose éste como la facultad de establecer determinar y exigir las contribuciones. En este sentido la relación jurídico tributaria es una relación cuyo núcleo o elemento esencial es la obligación tributaria, entorno a la cual se coloca un serie de deberes y facultades de contenido formal y sustancial para los sujetos que conforman dicha relación, es decir tanto al sujeto activo como al pasivo.

Por último cabría señalar, una vez analizados los aspectos importantes de la relación tributaria y el concepto de la misma, es necesario precisar dentro de nuestro principal tema de estudio, los sujetos que en específico actúan en la esfera de la asistencia fiscal. En principio, como hemos señalado tenemos al Estado, quien suele identificarse también como Administración Tributaria,

³³ Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 387

³⁴ Ibid., p. 389

Autoridad Fiscal o Fisco; en segundo término y como contraparte de éste, el contribuyente, que genéricamente representa los diversos sujetos pasivos que actúan en nuestro ámbito fiscal. Ambos constituyen los sujetos que se involucran en la esfera de la asesoría fiscal, el Estado como asesor y el contribuyente como asesorado.

CAPÍTULO II

DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE SUS IMPUESTOS

Antes de comentar respecto de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, debemos hacer una aclaración que es oportuno señalar, pues se trata de esa gran distinción y clasificación que diversos autores de la materia suelen indicar respecto de dichas obligaciones, ya que generalmente lo llevan a cabo efectuando una gran división entre esas obligaciones, clasificandolas en dos grandes grupos: principales y secundarias, situación con la que no coincidimos, puesto que para efectos de un mejor estudio, todas las obligaciones son importantes, tal como lo afirma la Doctora Mabarak al señalar que:

"Para algunos autores de la materia fiscal, las obligaciones que tienen los gobernados se dividen en dos partes: principales o primarias, y accesorias o secundarias. Se afirma que en la relación jurídico-fiscal existe una sola obligación principal o primaria, que es la de dar y que se identifica con el pago de las contribuciones, en tanto que las demás, se denominan obligaciones accesorias o secundarias porque su objeto es el de adoptar una conducta positiva o negativa, o bien, sólo tolerante. Desde luego no se está de acuerdo con esta clasificación, porque no puede haber obligaciones, principales y accesorias, o primarias y secundarias, pues todas las obligaciones fiscales son *principales*, y ninguna de ellas se debe calificar como obligación secundaria o accesorias, en virtud de que todas deben cumplirse con el mismo cuidado y atención, al grado de que si una persona cumple con pagar una contribución, pero no lleva su contabilidad en orden, o no presenta los avisos, declaraciones o manifestaciones, que exige el fisco, éste le exigirá el cumplimiento de esas obligaciones independientemente del pago de la contribución, e incluso podrá imponerle sanciones por violar la disposición fiscal que señale esa exigencia.

Si las obligaciones de hacer, no hacer o permitir o tolerar fueran accesorias o secundarias, no procedería ni la exigencia de su cumplimiento, ni la imposición de sanciones por haberlas infringido, ya que al quedar pagada la contribución operaría el Principio de Derecho que reza que: *Lo accesorio sigue la suerte de lo principal*, y si la obligación de pago ya se extinguió porque se cubrió la contribución, las otras obligaciones también se extinguirían automáticamente, pero esto desde luego no acontece por la simple y sencilla razón de que esas obligaciones no *son accesorias ni secundarias*.

Para hacer una correcta clasificación de las obligaciones fiscales atendiendo a las diferentes formas que puede revestir su objeto, es necesario decir que en la relación jurídica que surge con motivo de la actualización y vigencia de una obligación de estas características, se originan dos tipos de obligaciones, según el objeto de que se trate. Así se tiene que existen obligaciones de carácter sustantivo o sustancial, cuando el objeto de la obligación consiste en dar, es decir, en pagar una suma de dinero; otras obligaciones son las de carácter adjetivo o formal, y surgen cuando los gobernados, para cumplir con ellas, tienen el deber de realizar una prestación consistente en hacer, no hacer o permitir o tolerar.

En relación con este tema se afirma que el cumplimiento de una obligación sustancial presupone siempre la presencia de obligaciones formales, porque estas constituyen los instrumentos que permiten el perfeccionamiento de aquella. No obstante, existen en la relación jurídico-fiscal muchos ejemplos de personas que tienen a su cargo solamente obligaciones formales, o adjetivas, pero no son sujetos de las obligaciones sustantivas. En estos casos se encuentran las personas exentas del pago de contribuciones, las que en muchas legislaciones no tienen en efecto la obligación de pagar, pero si están obligados a llevar contabilidad, y a presentar avisos, declaraciones y manifestaciones, o adoptar determinadas formas de conducta, o a tolerar o permitirle a las autoridades que realicen actos de fiscalización. Otro ejemplo sería el de los terceros, quienes

tienen por ley la obligación de hacer, de no hacer y de permitir o tolerar, pero no están obligados a pagar, porque por aplicación de las disposiciones fiscales no son sujetos pasivos en esa relación jurídico-fiscal.

“Se insiste que no es correcto llamarle principal a la obligación de pago del tributo, y secundarias o accesorias a las demás obligaciones, ya que todas tienen el mismo carácter o jerarquía, y lo único que las distingue es que, por su propia naturaleza, la obligación sustantiva sobresale tanto de las demás que en la especie recibe el nombre de obligación tributaria, en tanto que las otras se denominan simplemente obligaciones fiscales, porque en muchos casos sólo son instrumentos de la obligación sustancial, pero aun así son tan importantes como aquella”.³⁵

“En opinión de Vanoni no existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquélla, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar”.³⁶

“Berliri, rechaza claramente la preponderancia asignada a la obligación tributaria, destaca que ella no debe polarizar la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pagar”.³⁷

Por otra parte debemos considerar que, el tributo se puede generar por diversos actos o causas, como son: tener una propiedad o posesión de bienes muebles o inmuebles, por la traslación o adquisición del dominio sobre ellos, por la

35 Mabarak, op cit , pp 146 y 147

36 Guiliani Fontrouge, op cit , p. 387

37 Idem

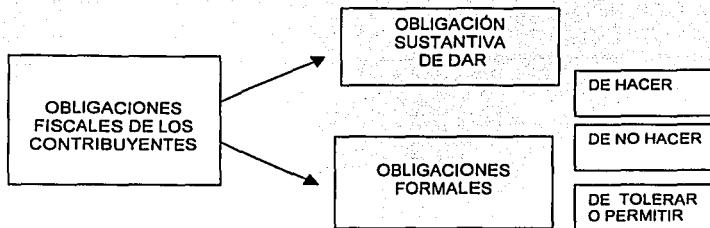
percepción de ingresos, por la prestación de servicios de diversa índole, o simplemente por haberse verificado el hecho, circunstancia o el motivo que ha generado la obligación contributiva.

En esas circunstancias el Estado como acreedor del tributo le compete vigilar y exigir el cumplimiento de los impuestos, derechos u otra clase de contribuciones, y al causante le corresponde el deber de pagar el adeudo respectivo cuando de hecho y por derecho se ha configurado la hipótesis normativa en la realidad social, y en caso de incumplimiento, morosidad o evasión del primero, el segundo debe ejercitar el poder coactivo o sancionador para lograr forzosamente la recaudación de la contribución que corresponda.

Así, podemos señalar que las leyes ordinarias son las que determinan la contribución que a cada particular le corresponde cubrir, según su capacidad contributiva y la clasificación de sus ingresos, actos o actividades. En este sentido, los sujetos pasivos deben de efectuar los pagos que legalmente les corresponden, asimismo deben realizar otros deberes que las leyes determinan, con el objeto de controlar los sistemas de recaudación y de administración, tales como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar avisos al mismo Registro, llevar libros de contabilidad, presentar declaraciones, permitir la práctica de visitas domiciliarias de las autoridades fiscales para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales etc., es decir, el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias implica además de pagar las contribuciones causadas, cumplir con las formalidades que directamente establecen las leyes de la materia.

En resumen, nuestro sistema tributario como en el de muchos otros países, las obligaciones de los contribuyentes consisten en dar, hacer, no hacer y permitir, siendo la obligación tributaria de dar, la obligación sustantiva de pagar las contribuciones; y las obligaciones formales de hacer, no hacer y permitir o tolerar, son los deberes que permiten que las autoridades fiscales realicen sus tareas de

investigación, fiscalización y determinación. Para analizar las clases de obligaciones que tienen los contribuyentes partiremos del siguiente esquema:



2.1 SUSTANCIALES

Las leyes fiscales establecen una serie de obligaciones para los contribuyentes, las cuales necesariamente deben ajustarse a los principios constitucionales. Estas obligaciones dependerán del ordenamiento jurídico que se esté aplicando, ya que según la contribución que se esté recaudando serán las cargas correspondientes para los causantes.

Esto es, son diferentes las obligaciones que establece, por un lado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación a las que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado o la Ley del Impuesto al Activo.

Junto con las leyes que establecen contribuciones, el Código Fiscal de la Federación complementa el marco tributario, ya que señala los derechos y obligaciones del contribuyente en forma general, si bien tiene el carácter de supletorio, no puede verse de manera aislada sino como integrante de todo un sistema impositivo. Dada esta característica trataremos de enfocarnos únicamente en las obligaciones que establece dicho Código, aunque trataremos de establecer las principales relaciones con las demás leyes.

TESIS CON
FALTA DE ORIGEN

En principio debemos denominar obligación fiscal sustantiva a la que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos de pagar contribuciones, textualmente preceptúa que son obligaciones de los mexicanos "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". Como lo hemos dicho de esta disposición se basa prácticamente todo el sistema fiscal mexicano y la supervivencia económica del país, ya que se traduce en la aportación por parte de los particulares, de los recursos necesarios para sufragar el gasto público de todos los niveles de gobierno.

Por ello, podemos señalar tal como lo afirma Narciso Sánchez Gómez que la obligación principal básicamente es una sola y consiste en pagar en tiempo y forma el tributo que se ha configurado conforme a la hipótesis normativa, como un deber fundamental para con los altos fines del Estado que consisten en costear los gastos públicos. A la obligación de pagar contribuciones, algunos autores la denominan obligación tributaria de dar quizá atendiendo al significado de la palabra contribuir que es dar, pagar una parte de una obra común.³⁸

En este sentido podemos referirnos a la determinación, cálculo y pago de las contribuciones como la obligación esencial por parte de los contribuyentes, dentro de la relación jurídico tributaria.

Ahora bien, el sistema fiscal mexicano establece que las contribuciones se causan, conforme se vayan realizando los hechos generadores previstos en las leyes fiscales vigentes, esto es, la obligación de pagar las contribuciones por parte de los contribuyentes nace cuando se dan los supuestos previstos en las leyes fiscales, de tal manera que la obligación dependerá de que el causante realice un acto o una actividad que previamente se encuentre regulada en una ley fiscal vigente en el momento de realizarlo.

³⁸ Sánchez Gómez, op. cit. p. 377

Una vez que ha nacido la obligación, el contribuyente tiene la obligación de manifestar en forma expresa el impuesto que tenga a su cargo, aunque en principio, constituye un derecho para las causantes su propia determinación, es decir, la autodeterminación fiscal que implica que los contribuyentes apliquen en forma voluntaria a los actos o actividades que realizan y que constituyen el fundamento de sus obligaciones tributarias, los criterios establecidos en las leyes fiscales para su correcto y eficaz cumplimiento.

No obstante lo anterior, constituye una obligación fiscal el cálculo del importe que por concepto de contribuciones un contribuyente pagará. Éstas a su vez se pagarán en las fechas o dentro de los plazos señalados en las leyes fiscales.

Ahora, en virtud de la obligación de pago, nace a favor del Fisco un derecho de crédito de naturaleza fiscal, sin embargo la obligación principal del Estado consiste "en la percepción o cobro de la prestación tributaria; no es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio; la ley tributaria obliga al particular como al Estado. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser, en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que puede causar".³⁹

Tal como lo señala Rodríguez Mejía, "el sujeto activo (Estado) no puede dejar de cobrar las contribuciones, pues ello le impediría subsistir, y el estado no puede renunciar a su existencia, ya que la misma representa la vida social que no le pertenece". La voluntad del Estado es la ley, y éste en cumplimiento del principio de legalidad, debe hacer lo que la misma le ordena, en este sentido para el Estado, el cobro de las contribuciones constituye ineludiblemente una obligación estatal, y por ende, su obligación principal respecto de la relación tributaria.⁴⁰

³⁹ Flores Zavala op. cit. p. 58

⁴⁰ Rodríguez Mejía Gregorio "Obligaciones Fiscales", en *Boletín Mexicano del Derecho Comparado*, año XXX, núm. 90, septiembre - noviembre 1997, p. 1190

Ahora bien, como ya señalamos, en la relación jurídico tributaria existe una reciprocidad de derechos y obligaciones entre los sujetos que la componen, así tenemos que las autoridades fiscales tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente.

Lo anterior significa que para que los gobernados cumplan de una mejor forma y de manera voluntaria con sus obligaciones, **tienen derecho a que el Fisco les proporcione:**

- **Asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.**
- **Crear y mantener oficinas de diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.**
- **Elaborar formularios de declaración que puedan ser llenados fácilmente por los causantes, y distribuirlos oportunamente.**
- **Señalar con precisión en los requerimientos, los documentos que el contribuyente debe presentar ante las autoridades fiscales.**
- **Efectuar por todo el país reuniones con los contribuyentes en donde se les informe las modificaciones a las disposiciones fiscales y los períodos de presentación de declaraciones.**
- **Publicar anualmente las resoluciones dictadas por el Fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de tal modo, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente: son las denominadas misceláneas fiscales.**

Por lo anterior podemos concluir lo siguiente:

- **Los contribuyentes tienen la obligación de manifestar las contribuciones que tengan a su cargo.**

- La autodeterminación es un derecho de los contribuyentes para que apliquen su criterio en la interpretación de las leyes fiscales.
- Es una obligación fiscal el cálculo y pago de las contribuciones en los términos y plazos que establezcan las leyes fiscales.
- Por su parte, el Estado (autoridad fiscal, administración tributaria o fisco), tendrá como obligación esencial la percepción o cobro de la prestación tributaria, es decir la recaudación del ingreso así como su correspondiente aplicación. Asimismo, debe de vigilar que todos los órganos fiscales de la Administración pública que lo componen, observen con cuidado sus atribuciones y cumplan escrupulosamente con los deberes que les imponen las disposiciones fiscales, con el fin de conducir en forma transparente y por el camino de la legalidad todos los actos de las autoridades fiscales, permitiendo con ello a los contribuyentes y demás sujetos obligados, la posibilidad de la certidumbre, la justicia y equidad; y la comodidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2.2 FORMALES

Como ya señalamos en líneas anteriores, además de la obligación sustantiva de contribuir para los gastos públicos también denominada obligación de dar, los contribuyentes deben cumplir obligaciones formales de hacer de no hacer y de permitir o tolerar

La obligación de hacer.- Es la que impone realizar un acto, ejemplo: inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

La obligación de no hacer.- Es la que impone abstenerse de realizar o ejecutar un acto, por ejemplo: desprender, alterar o destruir, total o parcialmente los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores.

La obligación de permitir.- Es la que debe autorizar o consentir de manera expresa a una autoridad para que realice algo, por ejemplo: permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso o entradas para el desempeño de la visita domiciliaria.

Si bien es cierto, que las leyes de impuestos federales establecen la obligaciones de manera particular y específica que deben cumplir los sujetos causantes de sus respectivos impuestos, también es cierto que el Código Fiscal de la Federación complementa el marco tributario, ya que señala los derechos y obligaciones del contribuyente en forma general, aunque tiene el carácter de supletorio, no puede verse de manera aislada sino como integrante de todo un sistema impositivo, dada esta característica, trataremos de enfocarnos únicamente en las obligaciones que establece dicho Código, aunque trataremos de establecer las principales relaciones con las demás leyes.

El Código Fiscal de la Federación en su Título II, Capítulo Único, establece los Derechos y Obligaciones de los contribuyentes. Entre la obligaciones que se imponen (siguiendo el orden del articulado del propio Código) se encuentran:

- Presentar el pago de contribuciones y accesorios en moneda nacional.
- Realizar los pagos de contribuciones mediante medios autorizados.
- Actualizar las contribuciones no pagadas en tiempo, así como pagar recargos.
- Indemnizar a las autoridades fiscales por cheque expedido no pagado.
- Asumir responsabilidad solidaria, cuando se caiga en los supuestos establecidos.
- Inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Conservar copias de la citada inscripción.
- Llevar la contabilidad.
- Expedir comprobantes de las actividades que se realicen.
- Cumplir con los requisitos para la expedición de dichos comprobantes.
- Documentar la mercancía que viaje por territorio nacional.

- Conservar la Contabilidad por determinado tiempo.
- Proporcionar la información de clientes y proveedores de acuerdo con los sistemas de contabilidad que usen.
- Utilizar las formas oficiales que apruebe la SHCP.
- Dictaminar sus Estados financieros por Contador Público.
- Obligaciones para Instituciones de Crédito y Arrendadoras Financieras.

Registro Federal de Contribuyentes. No obstante el orden anterior, consideramos que la primera obligación formal en el ámbito fiscal federal, ya sea, para una persona física o una persona moral, es *inscribirse o darse de alta* en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual propiamente constituye un padrón de control.

El objeto es proporcionarle al Fisco toda la información necesaria relativa a la identidad, domicilio, inicio, suspensión o reanudación de actividades comerciales, y en general de la situación fiscal de los causantes.

Ahora bien, una de las obligaciones formales que hay que destacar (desde nuestro personal punto de vista, y que consideramos como una obligación intermedia entre la esencial y las formales), es precisamente ésta, la del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), ya que a través de éste el Estado obtiene un importante instrumento para el control de las obligaciones fiscales, puesto que uno de los principales problemas al que se enfrentan todas las administraciones tributarias, consiste en que no todos los contribuyentes le son conocidos, lo que origina la necesidad de disponer de un registro de contribuyentes en el que potencialmente deben estar la totalidad de las personas físicas y morales obligadas a presentar declaraciones o a efectuar pagos periódicos.

Si no se conoce con exactitud quiénes deben cumplir con las obligaciones fiscales, únicamente se puede ejercer control sobre algunas personas, pero los requerimientos de un sistema impositivo de justicia y equidad no se verían satisfechos, ya que la carga tributaria estaría basada sobre unos cuantos

contribuyentes, por ello esta obligación resulta tan indispensable para mantener un estricto control de las obligaciones de los contribuyentes, mismo que conllevaría a una mejor recaudación.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación es el que fundamenta la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, esta disposición obliga a cualquier persona a tener dicho Registro, ya sea por obtención propia o, a cargo de terceros. Como es el caso de las personas que hacen los pagos por la prestación de servicios personales subordinados, de salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, tienen la obligación de solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, de los contribuyentes a los que se los hagan y éstos de proporcionar los datos necesarios.

Asimismo se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (S.H.C.P.), asignará una clave de Registro Federal de Contribuyentes, a la que se deberá proporcionar en todo documento que se presente ante las autoridades fiscales, esta información se conservará en el domicilio de los contribuyentes. Las personas inscritas al Registro Federal de Contribuyentes tienen la obligación de citar la clave asignada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y en las jurisdiccionales cuando dicha secretaria sea parte.

Responsable Solidario. En el artículo 26 se obliga al contribuyente a ser responsable solidario, esto significa que la misma obligación que tiene el principal de pagar contribuciones se adquiere siendo responsables solidario, si se encuentra en los supuestos que dicho artículo especifica. La responsabilidad solidaria prácticamente en la actualidad es la que se refiere a los diversos casos de terceras personas que deben retener enterar, controlar o colaborar con el fisco para que el sujeto pasivo principal cumpla correctamente y en su oportunidad con el pago de la contribución.

Contabilidad. El Artículo 28 es de suma importancia ya que trata lo relativo a la forma de llevar la Contabilidad y la manera de la que está integrada para efectos fiscales.

La contabilidad se integra por los sistemas y registros contables que señala el Reglamento del Código (sistemas de registro manual, mecánico y electrónico); por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales a que obliguen otras leyes; máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros; documentación comprobatoria de los asientos respectivos y; los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

Las leyes fiscales establecen qué personas están obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal Federal y su reglamento. Las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las reglas siguientes:

- a) Llevar los sistemas y registros contables que señala el Reglamento del Código Fiscal Federal.
- b) Efectuar los asientos de manera analítica.
- c) Efectuar los asientos dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades.
- d) Llevar la contabilidad en su domicilio o en lugar distinto cuando se cumplen los requisitos que señala el reglamento, como lo son:
 - Obtener autorización.
 - Que el lugar se encuentre ubicado en la misma población en que se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente.

Ahora bien, el artículo 30-A guarda relación directa con la forma de llevar la contabilidad y derivado de ellos es como se proporcionará la información que la SHCP nos obligue a entregarle.

Comprobantes fiscales. Los artículos 29 y 29-A del propio Código, contienen las disposiciones en materia fiscal referente a la obligación y los requisitos que deben reunir los comprobantes fiscales, ya que de su correcto cumplimiento dependerá si son deducibles o no. Las leyes fiscales establecen quienes están obligados a expedir comprobantes por las actividades que realicen; el Código Fiscal nos remite a ellas para identificar los contribuyentes afectos al Impuesto sobre la Renta, al Valor Agregado y al Especial sobre Producción y Servicios que deban hacerlo. Adicionalmente si no son cumplidas las disposiciones referentes a este rubro, serán motivo de sanciones por parte de las autoridades fiscales.

Conservación de la documentación contable. La disposición que se refiere a la obligación de conservar la documentación contable, es el artículo 30, que establece que la misma se tendrá en el domicilio del contribuyente, aun en los casos en que no sé este obligado a llevar la contabilidad, se conservarán los documentos que amparen el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la contabilidad y documentos relativos, que se guardarán de acuerdo al artículo 67.

Asimismo, deberán conservar copias de los avisos que se hayan presentado en los establecimientos que se utilicen para la realización de actividades empresariales o en los locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes, abiertos al público en general.

Declaraciones, avisos y solicitudes. El artículo que define a la forma de presentar las declaraciones, avisos y solicitudes ante las autoridades fiscales es el 31, obliga a hacerlo mediante las formas que apruebe la SHCP, en el número de ejemplares, datos e informes que se requieran. Las mismas personas que tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes están obligadas a presentar los avisos que establece el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal, estos son:

- Cambio de denominación o razón social

- Cambio de domicilio fiscal
- Aumento de obligaciones fiscales
- Disminución de obligaciones fiscales
- Suspensión de actividades
- Reanudación de actividades
- Liquidación de sucesión
- Apertura de sucesión
- Cancelación del Registro Federal de Contribuyentes
- Apertura de establecimientos o de locales

Para los contribuyentes que tienen la obligación de presentar solicitudes en materia del R.F.C., declaraciones o avisos ante las autoridades así como la de expedir constancias o documentos.

El Código establece los siguientes requisitos:

- a) Utilizar las formas o medios aprobadas por la S.H.C.P.
- b) Proporcionar el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran.
- c) Proporcionar los datos de identificación personal mediante el código de barras.
- d) Presentarlas en las oficinas o mediante los que al efecto autorice la SHC. o enviarlas por correo certificado en los casos en que la propia Secretaría lo autorice.

Dictaminar los estados financieros por contador público autorizado. El dictamen para efectos fiscales es un documento formulado por un contador público autorizado por la S.H.C.P. que contiene su opinión profesional sobre los estados financieros de un contribuyente respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los hechos afirmados en los dictámenes, así como las aclaraciones que los contadores formulen, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario y siempre que reúnan los requisitos que señala el C.F.F. y su reglamento.

No todos los contribuyentes están obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, sino únicamente los que se encuentren en alguno de los supuestos que se establecen en el artículo 32-A del Código Fiscal Federal.

Existen por lo tanto, contribuyentes que optan por dictaminar sus estados financieros y contribuyentes que están obligados a hacerlo.

Obligación de permitir la visita domiciliaria. Derivado de las facultades que le han sido conferidas a las autoridades fiscales en el artículo 42 del Código Fiscal Federal se establece la facultad para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, con el objeto de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con sus obligaciones fiscales. De conformidad con en el artículo 45, los visitados, sus representantes o las personas con quien se entiendan las visitas en el domicilio fiscal, están obligados a:

- Permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares de la visita.
- Mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Permitir la verificación de bienes y mercancías.
- Permitir la verificación de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.
- Poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la visita (en su caso).

Obligación de proporcionar los informes, libros o documentos requeridos por las autoridades fiscales, fuera de una visita domiciliaria. Las autoridades fiscales, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del Código, tiene la facultad de requerir a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades, para su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

En este caso, el artículo 48 fracción III del Código establece la obligación de proporcionar los informes, libros o documentos requeridos, a la persona a quien se dirigió la solicitud o a su representante legal.

La persona o su representante legal deberán cumplir cabalmente con lo ordenado, presentado la información mediante escrito dirigido a la autoridad solicitante, debidamente firmado y señalando su nombre, denominación o razón social; su domicilio fiscal, la clave que le corresponda en el R.F.C. y aportando el número de ejemplares señalados en el requerimiento.

Obligaciones para las instituciones de crédito. Las obligaciones para las instituciones de crédito y sociedades auxiliares, están comprendidas en la ley competente de la materia. sin embargo, el Código Fiscal de la Federación establece algunas obligaciones para instituciones de crédito y sociedades de factoraje de crédito, como son:

- Depositar en cuenta del contribuyente cuando los cheques contengan tal instrucción, es decir, para abono en cuenta.
- Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales.
- Proporcionar y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales.
- Verificar el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, de sus causahabientes.

Ahora bien, de conformidad con las distintas leyes tributarias, a continuación se enunciarán diversas obligaciones que éstas imponen a los contribuyentes respecto de sus impuestos:

Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso podemos mencionar diversas obligaciones que tienen los sujetos obligados a dicho impuesto. A continuación señalaremos algunas de dichas obligaciones:

- De las obligaciones de las Personas Morales en General

- Inscripción en el registro Federal de contribuyentes (artículo 85).
- Llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación (artículo 85 fracción I).
- Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. (artículo 85 fracción II).
- Expedir constancias (artículo 85 fracción III).
- Presentar declaraciones informativas y otras informaciones (artículo 85 fracción IV, VII, VIII, IX).
- Formular estudios de posición financiera y levantar inventario (artículo 85 fracción V).
- Presentar declaraciones de resultado fiscal del ejercicio (artículo 85, fracción VI).
- Obligación de presentar declaraciones por medio electrónicos (artículo 85 fracción X).
- Llevar un registro de operaciones con títulos valor (artículo 85 fracción XI).
- Conservar documentación comprobatoria (artículo 85 fracción XII).
- Presentar declaración de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero (artículo 85 fracción XIII).
- Presentar las declaraciones respectivas, en relación a los pagos efectuados a personas físicas o morales (artículo 85 fracción XIV). Plazo para presentar declaración informativa (artículo 85 fracción XVI).
- Llevar registro de inversiones por las que se tomó la deducción inmediata (artículo 85 fracción XVII).

- De las obligaciones de las diversas Personas Físicas

Dentro de estas personas podemos encontrar a diversos tipos, ello dependerá del tipo de ingresos que obtengan, pues podemos encontrar: Personas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado (artículo 188), ingresos por actividades empresariales y profesionales (artículos 120. 140), ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (artículo 141), ingresos por enajenación de bienes (artículo 146), ingresos por adquisición de bienes (artículo 155) por intereses (artículo 158), etcétera, cada una de estas personas cuenta con obligaciones, mismas que pueden coincidir, como puede ser la de inscribirse en el RFC, y otras que son de manera particular, como es el caso de presentar pagos provisionales mensuales. Tenemos como ejemplo el siguiente:

Personas que obtienen ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado deben de cumplir con las siguientes obligaciones:

De los sujetos:

- Proporcionar datos para la inscripción a su RFC.
- Solicitud de constancias de la retención de impuestos
- Presentación de la declaración anual en los casos previstos.
- Comunicación por escrito en caso de laborar para dos o más patrones

De los patrones:

- Retención del impuesto
- Calculo del impuesto anual
- Proporcionar constancias a sus subordinados
- Presentar declaración informativa.
- Llevar registro de ingresos
- Conservación de comprobantes
- Haber pagado aportaciones de seguridad social

Ley del Impuesto al Valor Agregado

- Retención de IVA (artículo 1 – A).
- Expedir comprobantes por Pequeños contribuyentes
- Pagos provisionales y ajuste (artículos 5 y 32 fracc. IV).
- Cálculo Impuesto Anual (artículo 5).
- Separar operaciones exentas y gravadas (artículo 32 fracc. I).
- Llevar contabilidad (artículo 32 fracc. I).
- Separación del IVA en comprobantes (artículo 32 fracc. III).
- Retención opcional a comisionistas (artículo 32 fracc. II).
- Expedir constancia por la retención del impuesto (artículo 32 Fracc. V).
- Declaración informativa (artículo 32 Fracc. V).
- Aviso de retenedores de IVA (artículo 32 Fracc. VI).
- Conservar declaraciones en cada establecimiento (artículo 32 Fracc. IV).
- Incluir el IVA en ventas al público en general (artículo 47 RISR).

Ley del Impuesto al Activo

- Sujetos del impuesto (artículo I)
- Pagos provisionales y ajuste (artículo 7, 7 bis, 7 – A, 7-B, 13 fracción III).
- Información y documentación comprobatoria (artículo 13 Fracc. V).
- Escisión de sociedades (artículo 13 – A)

Por otra parte, debemos recalcar el hecho de que no sólo los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria están obligados al cumplimiento de los deberes formales como los de hacer o no hacer, pues el Fisco o sujeto activo, también cuenta con dichos deberes, por ejemplo dentro de las obligaciones de hacer se encuentra la de proceder al registro o empadronamiento de los contribuyentes, y asignarles una clave correspondiente (RFC). Así como este, podemos encontrar ejemplos de los deberes del Estado, aunque escasos pero bien determinados; en este sentido y en relación a nuestro tema de estudio, nos interesa resaltar una de las obligaciones de hacer que se encuentra muy relacionada con la obligación

sustancial del Estado, pues se trata del deber de brindar asistencia al contribuyente, ello de conformidad con nuestro código tributario. Ahora, aparejada a este deber se encuentra otro de no hacer, cuyo valor es de suma importancia, pues se trata de un deber que el Estado como tal debe efectuar, y consiste en no contrariar la norma jurídica, para la validez del principio de legalidad que rige toda la actividad financiera del Estado y sobre todo la que se relaciona con el ejercicio de su potestad tributaria.

Por último, debemos señalar que las obligaciones se cumplen dentro de los plazos que establezcan las respectivas leyes impositivas de contribuciones, sin embargo el Código establece que el plazo para presentar obligaciones cuando las autoridades fiscales no lo señalen, será de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

2.3 CUMPLIMIENTO

Las obligaciones tributarias, al igual que cualquier otra obligación que surja en el ámbito jurídico, persiguen la satisfacción del interés del acreedor, es decir, nacen con la finalidad de extinguirse.

El presente tema que vamos a tratar lo estamos encausando exclusivamente al cumplimiento de la obligación fiscal en su sentido estricto, es decir, a las opciones que tiene el contribuyente para satisfacer de manera voluntaria el contenido de la obligación, en este sentido, no debemos confundirnos con el aspecto general, que es la extinción de la obligación fiscal, puesto que en este caso, las formas de cumplimiento como sería el pago y las otras figuras relacionadas con el mismo, no son de ninguna manera los únicos instrumentos que tienen los contribuyentes (personas físicas o morales) para extinguir dichas obligaciones, pues entre otras formas de extinción podemos mencionar a la condonación y a la compensación, inclusive debemos considerar que la obligación se extingue por el paso del tiempo, esto es, con la materialización de la prescripción; todas estas figuras hacen posible la extinción de las obligaciones, aunque bien es cierto el pago, la

compensación se da como consecuencia de una acción del deudor en tanto que las otras no dependen exclusivamente de la voluntad del deudor sino que se requieren de otros factores externos.

Como ya señalamos, cuando tocamos el tema referente al objeto de la obligación, éste puede consistir en dar, hacer, no hacer y tolerar, en este sentido, podemos determinar que cumple con una obligación aquella persona que satisface el objeto de la misma. En consecuencia, podemos establecer que el concepto del cumplimiento de la obligación tributaria puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, en virtud de la cual se extingue el vínculo jurídico.

Por lo anterior, podemos concluir que para cumplir con la obligación tributaria, se debe entonces, satisfacer la prestación debida, que puede consistir si es de dar, en entregar al fisco la suma de dinero que se adeude de conformidad con la ley tributaria aplicable; si son de hacer, al realizarse la conducta a que se está obligado, por ejemplo al llevarse la contabilidad en los términos que marcan las disposiciones legales; si son de no hacer, al abstenerse el obligado de efectuar la conducta prohibida, por ejemplo el hecho de que no se presenten declaraciones de pagos provisionales sin impuesto a cargo o saldo a favor, cuando la declaración anterior hubiera estado con las mismas características; si son de tolerar, al no resistirse el gobernado a los actos de autoridad y permitir consecuentemente que éstos se efectúen en los términos que indican las disposiciones legales respectivas, por ejemplo al permitir el contribuyente que se le practique una visita domiciliaria para efectos fiscales.

Ahora bien, como es ampliamente conocido y aceptado, el pago es el medio por excelencia en el cumplimiento de las obligaciones tanto civiles como fiscales, sin embargo, debemos analizar la connotación que el concepto de pago refleja, para efecto del cumplimiento de las obligaciones, pues en un sentido general el pago representa simplemente el cumplimiento de una obligación, es decir, debemos

considerar, tal como lo refiere Arrijo Vizcaino que el concepto de pago en materia fiscal posee dos acepciones, una económica y otra jurídica la primera se da cuando se trata de obligaciones tributarias que deben satisfacerse mediante la entrega al Fisco de determinadas cantidades de dinero o de bienes económicamente valiosos, en tanto que, la segunda se da cuando se trata de obligaciones no cuantificables como son todas las relacionadas con trámites requisitos, gestiones, etc. (obligaciones de hacer, no hacer, y tolerar), en donde el concepto pago conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación.⁴¹

Por ello, "puede resultar muy sencillo pensar que, a simple vista, el pago se traduce tan sólo en la entrega de una cantidad de dinero o de bienes económicos, por eso no hay que perder de vista la clara connotación que la palabra *pago* posee dentro de la ciencia jurídica como cumplimiento de una obligación. Así para citar un ejemplo, cuando un contribuyente satisface determinados requisitos establecidos en la leyes tributarias que no consten en la entrega de prestaciones económicas al erario público, sino en el cumplimiento de determinados requisitos o trámites, en realidad, desde el punto de vista jurídico, *está pagando*, toda vez que al darles cumplimiento está provocando la extinción de las obligaciones contenidas en los preceptos tributarios que establecen tales requisitos".⁴²

Por otro lado, el pago no es la única vía para cumplir voluntariamente con las obligaciones fiscales, toda vez que muy aparejada a aquél existen otras figuras como es el caso de la compensación o de la dación en pago, las cuales cumplen con toda cabalidad con la extinción de forma voluntaria de la obligación. Dichas figuras no pueden ser sustraídas del ámbito del derecho fiscal, esto, por muchas razones, entre otras, porque las mismas son instituciones jurídicamente aceptadas como medios de cumplimiento de las obligaciones.

41 Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, 5ª ed., Themis, México, 1989, p. 538
42 ídem

En materia federal fiscal, la dación en pago ya ha sido aceptada, inclusive la misma ya se encuentra en diversos preceptos tributarios federales, destacando su presencia en las leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, lo que ha propiciado que las autoridades fiscales así como los tribunales se ocupen de ella. La dación en pago, es un modo de pagar una deuda, conceptualmente se ha denominado como una forma de extinguir las obligaciones y se presenta cuando el deudor, con el consentimiento del acreedor, le entrega a éste una cosa distinta de la debida, quien la acepta con todos los efectos legales del pago. Fiscalmente se presenta cuando habiendo un adeudo económico con el fisco, es decir, cuando existe la obligación de dar una suma de dinero, el contribuyente entrega al Fisco en lugar de dicha suma, un bien mueble o inmueble que cubre la prestación debida.

En términos de nuestra Suprema Corte de Justicia la dación en pago se configura si se cumplen con los siguientes elementos: a) existencia de un crédito, b) ofrecimiento del deudor de cumplir su obligación con un objeto distinto del que se debe, c) aceptación del acreedor de ese cambio de objeto, y d) que el objeto que se entregue a cambio sea dado en pago.⁴³

Por otra parte, la compensación en el ámbito civil, es definida como un modo de extinción de las obligaciones, existentes entre personas, que recíprocamente son acreedores y deudores, hasta el monto de la menor. En materia fiscal, la compensación se materializa o tiene lugar, cuando los sujetos activo y pasivos de la relación fiscal –tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor.

El Código Fiscal de la Federación establece la figura de la compensación desarrollándose en dos sentidos. El primero, efectuándose contra los saldos a favor derivados de un mismo impuesto y, en segundo lugar, llevándose (los

43 Semanario Judicial de la Federación, Vol. 30, p. 33

saldos a favor) contra otros impuestos. Textualmente, señala el Código, en su artículo 23, primer párrafo que:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto bastará, que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado".

En ese sentido, si se tuviese saldos a favor en el impuesto sobre la renta, el contribuyente del impuesto podrá compensarlos contra sumas que debe enterar del mismo gravamen, o incluso contra cantidades adeudadas en otros impuestos como sería el caso del impuesto al valor agregado.

Por último, debemos considerar que el tiempo en que el pago de las obligaciones debe efectuarse no se deja al arbitrio de los contribuyentes ni de la administración pues el mismo se encuentra determinado por las normas. En este sentido, algunos doctrinarios han señalado que la finalización del plazo o de la fecha fijados en las normas para efectuar el pago sin que el deudor haya procedido a su realización, ya supone un incumplimiento de la obligación, sin embargo, como afirmo Berliri, "la expresión incumplimiento únicamente designa la falta de cumplimiento, mientras que el tardío o imperfecto cumplimiento se conocen como casos de inexacto cumplimiento".⁴⁴

En efecto, en las deudas que deben ser autodeterminadas por parte del obligado, como es el caso de nuestra tributación, si éste ha dejado de transcurrir el plazo para presentar la declaración y efectuar el pago sin poner en conocimiento de la

44 Ballarín España. Monserrat, "El cumplimiento tardío y espontáneo de las obligaciones", en *Revista ARS IURIS*, México, núm. 17, 1997, pp. 18 y 19.

administración la propia existencia de la deuda, entendemos que el incumplimiento absoluto sólo se produce cuando la administración descubra la omisión del obligado. Este supuesto suele hallarse tipificado en los ordenamientos de la materia como una infracción tributaria y lleva aparejado la imposición de reacciones de carácter represivo.

2.4 INFRACCIONES POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

El incumplimiento de las disposiciones fiscales origina la comisión de infracciones, que pueden originar la omisión parcial o total en el pago de las contribuciones o únicamente incurrir en hechos u omisiones de forma que no implican dejar de pagar contribuciones, y que se sancionan mediante la imposición de multas que se tipifican en el Código Fiscal de la Federación.

Las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando derechos y obligaciones a los gobernados, limitando así la situación de los individuos, sin embargo, hay ocasiones en que los ciudadanos no respetan esas normas, es así que resulta común que los sujetos infrinjan, o violen las disposiciones fiscales y, en consecuencia, "constituye también una constante de la norma que para castigar esas conductas desviadas, se presente la sanción jurídica como el instrumento disciplinario e intimidatorio del Estado".⁴⁵

"La infracción administrativa es una conducta típica, antijurídica, dolosa o culposa de un particular o servidor público, con la que se contraviene una obligación de naturaleza administrativa, y que por tal motivo debe ser sancionada la persona física o moral a quien se le imputa esa ilegalidad, por una autoridad competente, según la gravedad de la falta o violación".⁴⁶

⁴⁵ Mabarak, op cit , p

⁴⁶ Sánchez Gómez op cit , p 456

Tomando en consideración el concepto general de infracción administrativa, podemos decir que la infracción fiscal es una conducta efectuada por una persona moral o física, con la cual se incumple una obligación de hacer, de no hacer o de tolerar, y que por tal circunstancia debe de ser sancionada conforme a la gravedad del ilícito en observancia de las disposiciones jurídicas de la materia.

La doctrina del derecho fiscal, señala que la infracción fiscal es todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena efectuar o hacer lo que la misma ley prohíbe.

A continuación, mostraremos a manera de resumen, los artículos y algunas infracciones que prevé el Código Fiscal de la Federación, así como las sanciones previstas en el mismo, ello con la finalidad de exhibir un panorama más amplio respecto de la trascendencia que adquiere la asistencia al contribuyente, para que éste cumpla cabalmente y de manera correcta con sus obligaciones fiscales, y logre así evitar caer en infracciones, que evidentemente repercutirán en su patrimonio. Dichas infracciones son muy variadas y dependen de del incumplimiento o cumplimiento incorrecto de una obligación a continuación apreciaremos las infracciones y su consecuencia:

Artículo 79.- Infracciones Relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

- I Falta de inscripción propia
- II Falta de inscripción de terceros
- III Falta de avisos
- IV. No citar clave de RFC
- V Autorización ilegal de actas constitutivas de fusión, escisión y liquidación
- VI Domicilio fiscal erróneo
- VII Omisión del RFC en las actas de asamblea
- VIII Omisión del RFC en las escrituras
- IX No verificar la clave del RFC

Artículo 80.- Multas por infracciones al Registro Federal de Contribuyentes

Artículo 81.- Infracciones: pagos, avisos, declaraciones, solicitudes, informes y constancias

- I Falta de presentación
- II Datos incompletos o con errores en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales
- III Pagos extemporáneos no autodeterminables
- IV. No hacer pagos provisionales debidamente
- V. No presentar declaración informativa de enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal
- VI Aviso de cambio de domicilio no presentado o fuera de plazo
- VII Segundo o posterior pago provisional en zeros
- VIII Omisión de información del II DS
- IX Omisión de informes para efectos estadísticos
- X Omisión de informes de clientes que solicitan la impresión de comprobantes fiscales
- XI Omisión de todas las sociedades controladas
- XII Omisión en la incorporación al régimen de consolidación fiscal

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- XIII Omisión de informes de donativos
- XIV Omisión de informes de operaciones a través de fideicomisos
- XV Omisión de información de inversiones
- XVI Omisión de informes de IVA
- XVII Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas del extranjero
- XVIII Omisión de informes de IEPS
- XIX Omisión de informes de control físico del volumen
- XX Derogado
- XXI Omitir inscripción
- XXII Derogado
- XXIII Omisión de información respecto del impuesto al valor agregado

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

Artículo 82.- Multas por declaraciones, solicitudes, avisos y constancias

- I Falta de presentación
 - a) Obligaciones no declaradas
 - b) Incumplimiento del requerimiento
 - c) No presentar avisos
 - d) No presentar las declaraciones en los medios electrónicos
 - e) Otros documentos

- II Datos incompletos o con errores en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.
 - a) Nombre o domicilio erróneos
 - b) Datos no asentados o asentados correctamente
 - c) Omisión de la presentación de anexos
 - d) Omisión de la clave de actividad
 - e) Presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas
 - f) Declaraciones firmadas

- III Pagos extemporáneos
- IV Efectuar pagos indebidamente
- V No presentar declaración informativa de enajenaciones de equipos y sistemas electrónicos.
- VI Omisiones en el aviso de cambio de domicilio
- VII Declaraciones en ceros
- VIII Omitir información del IEPS
- IX Omisión de informes para efectos estadísticos
- X Omisión de informes de clientes que solicitan la impresión de comprobantes fiscales
- XI Omisión para cada sociedad controlada
- XII Omisión en la incorporación al régimen de consolidación fiscal
- XIII Omisión de informes de donativos
- XIV Omisión de informes de operaciones a través de fideicomisos
- XV Omisión de información de inversiones
- XVI Omisión de informes de IVA
- XVII Declaración informativa de operaciones con partes relacionadas del extranjero
- XVIII Omisión de informes de IEPS
- XIX Omisión de informes de control físico del volumen
- XX Derogado
- XXI Omitir inscripción
- XXII Derogado
- XXIII Omitir información

Artículo 83.- Infracciones relacionadas con la contabilidad

- I No llevar la contabilidad
- II No llevar libros o registros ni valorar o controlar inventarios
- III Contabilidad no llevada según leyes o fuera del domicilio
- IV No hacer asientos o hacerlos erróneos
- V Derogada
- VI No conservar la contabilidad
- VII No expedir comprobantes o expedirlos sin requisitos fiscales
- VIII Microfilmación o grabación sin requisitos
- IX Expedición de comprobantes con datos distintos
- X No cumplir con dictaminación fiscal obligatoria
- XI Expedir recibos de donativos sin cumplir requisitos
- XII No documentar mercancías en transporte
- XIII No tener en operación los equipos de registro o no registrar el valor de actos o actividades
- XIV Omisión de la clave vehicular

Artículo 84.- Multas relacionadas con la contabilidad

- I Por no llevar la contabilidad
- II Por no llevar libros o registros ni valorar o controlar inventarios y no Contabilidad no llevada según leyes o fuera del domicilio
- III Por no hacer asientos o hacerlos erróneos
- IV Por omitir expedir comprobantes o expedirlos sin requisitos fiscales
- V Por no conservar la contabilidad
- VI Omisiones en la expedición de comprobantes

- VII. Omisiones en la microfilmación o grabación
- VIII. Omisión del valor de los actos o actividades
- IX. Omisión del dictamen fiscal
- X. Por expedir recibos de donativos sin cumplir requisitos.
- XI. Por no documentar mercancías en transporte.
- XII. Omisión de la clave vehicular

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Artículo 84 – A.- Infracciones de instituciones de crédito

- I. No anotar Registro Federal de Contribuyentes y datos en esqueletos de cheques
- II. Abonar en cuenta distinta
- III. Proceso incorrecto de declaración
- IV. No proporcionar informes sobre operaciones de las autoridades fiscales
- V. No asentar datos de cuentahabientes
- VI. No transferir el importe de la garantía y sus rendimientos
- VII. No devolver cheques nominativos pagados dentro del plazo
- VIII. No expedir estados de cuenta con requisitos

Artículo 84 – B.- Multas por infracciones de instituciones de crédito

- I. Omisiones en el Registro Federal de Contribuyentes y datos en esqueletos de cheques.
- II. Por abonar en cuenta distinta
- III. Datos incorrectos
- IV. No proporcionar informes sobre operaciones a las autoridades fiscales
- V. No asentar datos de cuentahabientes
- VI. No transferir el importe de la garantía y sus rendimientos
- VII. Por no devolver cheques nominativos pagados dentro del plazo.
- VIII. No expedir estados de cuenta con requisitos

Artículo 84 – C.- Infracciones de usuarios de servicios y causahabientes bancarios

Artículo 84 – D.- Multas para usuarios de servicios y causahabientes bancarios

Artículo 84 –E.- Infracción en materia de cesión de créditos mediante factoraje financiero

Artículo 84 – F.- Multa respecto a la cesión de créditos mediante factoraje financiero

Artículo 84 – G.- Infracción de casas de bolsa por no expedir estados de cuenta

Artículo 84 – H.- Multa por traspaso asentado en estados de cuenta

Artículo 85.- Infracciones relacionadas con las facultades de comprobación

- I. Oposición a visitas domiciliarias. No proporcionar contabilidad
- II. No conservar contabilidad o correspondencia en depósito
- III. No suministrar datos e informes de clientes y proveedores
- IV. Hacer uso indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes
- V. Declaraciones falsas

Artículo 86.- Multas relacionadas con las facultades de comprobación

Artículo 86 – A.- Infracciones por omitir adherir marbetes o precintar envases

- I. Omisión de marbetes o precintos
- II. Envases o recipientes carezcan del marbete o precinto. Excepción

Artículo 86 – B.- Multas por omitir adherir marbetes o precintos

- I. Omisión de marbetes o precintos
 - II. Uso indebido de marbetes o precintos
 - III. Envases de recipientes que carezcan de marbete o precinto
- Remedencia

Artículo 86 – C.- Infracción por solicitar autorización de pago en plazos sin garantía total del crédito fiscal

Artículo 86 – D.- Sanción por solicitar autorización de pago en plazos sin garantía total del crédito fiscal

Artículo 86 – E.- Infracción por no llevar control físico de cerveza y tabacos labrados

Artículo 86 – F.- Multa por no llevar control físico de cerveza y tabacos labrados

Artículo 87.- Infracciones de funcionarios o empleados públicos

- I. No exigir pagos
- II. Asientos falsos
- III. Exigir prestaciones no previstas
- IV. Uso indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes

Artículo 88.- Multa por infracciones atribuibles a funcionarios y empleados públicos

Artículo 89.- Infracciones de terceros

- I. Asesorar o aconsejar omisiones o colaborar para alterar contabilidad o documentos
- II. Complicidad en infracciones fiscales

Artículo 90.- Multa por infracciones atribuibles a terceros

Artículo 91.- Multas para infracciones directas

Artículo 91 – A.- Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros

Artículo 91 – B.- Sanción por infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros

No obstante la existencia de las infracciones fiscales y sus respectivas sanciones, las conductas de los contribuyentes pueden llegar a caer, incluso, en el ámbito de los delitos fiscales, mismos que se encuentran también establecidos en el propio Código Tributario, a saber:

Artículo 96.- Encubrimiento de delitos fiscales

- I. Recibir, trasladar o ocultar
- II. Auxiliar
- Penal por encubrimiento

Artículo 97.- Pena para delitos de funcionarios o empleados públicos

Artículo 98.- Delitos en grado de tentativa

Artículo 102.- Delito de contrabando

- I. Omisión de cuotas compensatorias
 - II. Sin permiso
 - III. Operaciones prohibidas
- Internación de mercancías extranjeras de zonas libres al resto del país
Casos en que no se formula declaratoria

Artículo 103.- Presunciones de contrabando

Artículo 104.- Penas por delito de contrabando

- I. Omisión de contribuciones o cuotas compensatorias
 - II. Omisión de contribuciones o cuotas compensatorias omitidas
 - III. Mercancías de tráfico prohibido por el Ejecutivo Federal
Otros casos
 - IV. Imposibilidad de determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias
- Elusivos ocasionados antes del contrabando

Artículo 105.- Actos que se asimilan al contrabando



Entrada y salida del país de más de veinte mil dólares sin declararlos

Artículo 107.- Delito de contrabando calificado

Penas por delito de contrabando calificado

Artículo 108.- Defraudación fiscal

Omisión de contribuciones

Sanciones aplicables

Cuantía indeterminable

Delito calificado

- a) Documentos falsos
- b) Omisión de comprobantes
- c) Solicitud de devolución con datos falsos
- d) No llevar contabilidad o registrar datos falsos
- e) Omisión de contribuciones

Penas por delito calificado

Entero espontáneo del monto defraudado

Monto de la defraudación por ejercicio fiscal

Artículo 109.- Actos que asimilan al delito de defraudación

- I Ingresos o deducciones falsos y erogaciones superiores a los ingresos declarados
- II Omisión de retenciones o recaudaciones
- III Beneficios indebidos
- IV Simule actos o contratos en perjuicio del fisco
- V Omisión de pago de declaraciones

Entero espontáneo de omisiones o perjuicios

Artículo 110.- Delitos y penas en relación al Registro Federal de Contribuyentes

- I Omisión de inscripción, propia de un tercero
- II Rendir datos, informes o avisos de falsedad
- III Usar intencionalmente más de una clave
- IV Derogada
- V Desocupación del local sin presentar aviso de cambio de domicilio

Casos en que no se formula querrela

Artículo 111.- Delitos y penas relativos a declaraciones, contabilidad y documentación

- I Derogada
- II Dos o más contabilidades
- III Ocultar, alterar o destruir la contabilidad o documentación
- IV Pérdidas falsas
- V Omisión de declaración informativa
- VI Uso indebido de la información confidencial proporcionada por terceros

Subsanar la omisión o delito

Artículo 112.- Delitos y penas de depositarios e interventores

Artículo 113.- Delitos y penas relativos a aparatos de control, máquinas registradoras de operaciones e impresión ilegal de comprobantes

- I Alteración de aparatos de control, sellos o marcas oficiales
- II Destrucción de máquinas registradoras de operación
- III Impresión ilegal de comprobante

Artículo 114.- Visitas o embargos sin orden escrita. Verificación fuera de recintos fiscales

Artículo 114 - A.- Amenazas por servidor público

Artículo 115.- Penas por robo de mercancías de recinto fiscalizado

Destrucción o deterioro de mercancías



Debemos señalar que no obstante que la Administración Tributaria tenga potestad sancionadora del Estado, ello no significa que al ejercitar dicha potestad, pueda apartarse de las normas constitucionales y legales aplicables, que conforman parte del régimen jurídico a que todo Estado de derecho se encuentra sometida su actuación, en particular a las disposiciones y principios generales de derecho relativos a la represión de los actos ilícitos.

Por último, debemos señalar que pueden ser diversos **los factores o causas que influyen** en el ánimo o comportamiento de las personas físicas o morales **para que se configure una infracción fiscal**, tales como: la ignorancia, la imposibilidad física, el descuido, por error o el dolo, y que como consecuencia lógica, esa conducta debe estar encuadrada en una norma jurídica para que se califique como una infracción, y se pueda apreciar si es leve o grave por cuanto al daño causado a los intereses sociales, y por cuanto a la respectiva responsabilidad del sujeto infractor, para que la sanción sea congruente con la misma conducta, pues de esta forma se evitan castigos o medidas injustas, arbitrarias, desproporcionadas o desviadas de la legalidad. **Por ello, es importante que los contribuyentes que acuden ante la autoridad fiscal correspondiente, para recibir asesoría fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones, les sea brindada una eficiente y correcta asesoría, puesto que en caso contrario podrían incumplir con ciertas obligaciones, o cumplir de forma incorrecta con las mismas, trayendo como consecuencia la aparición de infracciones o incluso de delitos fiscales.**

CAPÍTULO III

EL ESTADO COMO ASESOR FISCAL

Uno de los retos fundamentales del Estado y sobre todo de la administración tributaria es incrementar el nivel de recaudación y cumplimiento tributario de los contribuyentes, ello implica emprender una serie de **estrategias, acciones y actividades que se orienten a facilitar y promover el cumplimiento fiscal espontáneo**, es decir, constituirse como una administración tributaria activa y receptiva que ofrezca una organización de calidad, centrada en la Asistencia Tributaria a los contribuyentes y en el esfuerzo recaudatorio como medio para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Bajo este contexto, las actividades de orientación, asistencia, difusión, información y gestión de servicios tributarios comprendidas en lo que denominamos Atención Tributaria deben de ser entendidas y vistas como parte de las funciones sustantivas del Estado en específico del Servicio de Administración Tributaria.

3.1 PRINCIPIOS DE LA ACTIVIDAD DEL ESTADO COMO ASESOR FISCAL

Los antecedentes inmediatos parten del año de 1966, en donde el Departamento de Relaciones Públicas, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionaba abogados para brindar asesoría personal a los contribuyentes, dicho departamento también difundía a través de periódicos, información relativa al Código Fiscal y al Impuesto sobre la Renta. Asimismo, en ese año se publicó la revista de Investigación Fiscal, así como la edición de folletos e instructivos solicitados por contadores y abogados del país.

En 1973 se creó el área de Difusión Fiscal, cuya función principal consistía en impartir conferencias en toda la República, contando con el apoyo del

Departamento de Relaciones Públicas y apoyada por una plantilla de orientadores capacitados en conocimientos básicos de impuestos.

En ese mismo año se establecen oficinas en diversos puntos de la república denominadas Administraciones Fiscales Regionales, su finalidad era la de prestar servicios y resolver los problemas de los contribuyentes en su lugar de origen, estableciéndose en un principio ocho administraciones, cada una de ellas con una oficina de orientación. Asimismo se crea la Subdirección de Orientación Técnica, con el apoyo de 14 terminales de computadoras, los técnicos daban respuesta a toda clase de consultas por parte de los contribuyentes, actualmente esa Subdirección se conoce como el Centro Nacional de Consulta. Así también, las Oficinas Federales de Hacienda ofrecían apoyo a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para el año de 1983, se creó el Centro Nacional de Consulta, cuyas funciones básicas eran y siguen siendo de orientación individual, las cuales se dividen en: orientación personal y orientación telefónica. En este año se producen audiovisuales para apoyar los eventos de orientación colectiva o conferencias de orientación que llevaban a cabo las Administraciones Fiscales Regionales. Un año después, se comienzan a instalar módulos de orientación permanentes en las Oficinas Federales de Hacienda, así como módulos temporales durante el período de llenado de declaraciones anuales de las personas físicas y morales.

En 1988 se crearon en todo el país 45 Administraciones Fiscales Federales más, cumpliendo con los mismos propósitos de brindar servicios de atención a los contribuyentes. Para el año de 1989, se conforma a nivel central el área normativa para la orientación y resolución de problemas de los contribuyentes con el propósito de facilitar la relación del contribuyente con la administración tributaria mediante la simplificación de trámites y procedimientos, así como la prestación de servicios de apoyo de gestión en la solución de sus problemas ante la autoridad tributaria.

En el año de 1990, destaca la creación del servicio de orientación telefónica, a través de Lada 800, cuyo propósito ha sido proporcionar a los contribuyentes del interior de la República, sin costo alguno, orientación fiscal vía telefónica. Este servicio empezó a funcionar con diez líneas.

Para 1992 se instrumentó el servicio de orientación técnica en centros comerciales, este servicio se complementó con cinco unidades móviles que operaban con rutas predeterminadas en zonas urbanas y en poblaciones alejadas. Además el servicio de Lada 800 se multiplicó de 10 a 60 líneas en servicio.

En 1993, se crea la Administración General Jurídica de Ingresos, dando paso a un nuevo esquema de administración tributaria en el cual desaparecen las Oficinas Federales de Hacienda y se instaura a nivel nacional un área específica para dar el servicio de asistencia al contribuyente, denominada Dirección de Orientación y Resolución de Problemas.

Asimismo, se crean ocho Administraciones Regionales Jurídicas de Ingresos en las cuales se encuentran adscritas las 65 Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos donde se realiza la función de asistencia al contribuyente.

En el año de 1995, se inicia por parte de la propia Secretaría de Hacienda la prueba piloto de operación de Módulos de Orientación y Trámites Fiscales. En ellos se prestaban servicios integrados de asistencia al contribuyente y se reciben algunos trámites como los relativos al Registro Federal de Contribuyentes. En ese año, se determinó atender la orientación directa a los contribuyentes de menor capacidad administrativa y mantener una presencia permanente a través de la asistencia indirecta (difusión de medios masivos).

Con los avances tecnológicos, sobre todo en comunicaciones, en 1996, se modernizó el servicio de asistencia, poniéndose a disposición de los contribuyentes un sistema innovador computarizado vía telefónica de asistencia para el Distrito Federal y su zona metropolitana, denominado "Audio Respuesta", el cual permite al usuario recibir información fiscal básica por teléfono, este servicio se ofreció también por medio de fax.

A partir del primero de julio de 1997 inicia funciones el Servicio de Administración Tributaria (SAT), y se implementan 9 Módulos de Atención Integral a Contribuyentes como un modelo de atención, constituyendo un frente único de servicios y contacto inicial, en cualquier gestión que el contribuyente deba hacer ante la autoridad tributaria, tales servicios son: recepción de trámites, asesoría fiscal integral, gestión y enlace, atención a contribuyentes con auditorías, información en materia aduanera y de comercio exterior, ello con el propósito de facilitar a los contribuyentes, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para 1998 se implantan acciones de orientación colectiva, apoyadas en el uso de un medio electrónico (internet), mediante el cual el contribuyente tiene acceso, a través de este medio, a una amplia gama de información fiscal contenida en la página de la Secretaría de Hacienda.

Por su parte, el SAT también establece una página en internet, mediante la cual se informa y orienta a los interesados en diversos aspectos fiscales. En ese año, se celebra la "Jornada Fiscal 98", primer evento de carácter cultural, académico, editorial e institucional, en materia fiscal, cuyo cometido fue promover los servicios de información y orientación que se han implementado para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Para el siguiente año se llevo a cabo la 2ª Jornada Fiscal, en dicho evento se introdujeron nuevos avances tecnológicos que actualmente sirven de apoyo en la

prestación de los servicios de asistencia al contribuyente, tales como: DeclaraSAT, DigiSAT, Internet, Audio Respuesta.

En el año 2000 se instalan y adaptan ventanillas especiales en los Módulos de Atención Integral a Contribuyentes que estaban en funcionamiento y se da atención a los ciudadanos en general para la inscripción a la Cédula Única de Registro Poblacional (CURP). Así también, se pone en funcionamiento 19 Módulos de Atención más, llegando a un total de 40.

En el 2001, se continua prestando a los contribuyentes el servicio de inscripción al CURP, así como los demás servicios ya existentes. Inician funciones otros 7 Módulos de Atención Integral a Contribuyentes, llegando a un total de 47. En este año se suscita un cambio importante y trascendental entorno a la asistencia al contribuyente, pues se publica el 22 de marzo en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, donde se privilegia la función de asistencia al contribuyente y la extinta Administración Central de Asistencia al Contribuyente que pertenecía a la administración general Jurídica, se convierte en Administración General del SAT, constituyendo así en un frente único de servicios y contrato inicial de los contribuyentes con la autoridad tributaria, facilitando la relación fisco-contribuyente.⁴⁷

3.2 OBLIGACIÓN DEL ESTADO PARA BRINDAR ASISTENCIA AL PARTICULAR

En el presente tema se especificarán las disposiciones legales que fundamentan la obligación del Estado, para brindar la Asistencia Fiscal a los particulares.

En principio debemos señalar que la fracción I del artículo 89 constitucional, faculta al ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes expedidas por el congreso de la Unión, ello implica

⁴⁷ <http://sat.gob.mx/asistencia/induccin/reseña>

realizar todos los actos necesarios para facilitar su aplicación y ejecución, en este sentido, las funciones de asistencia al contribuyente son medidas que facilitan el cumplimiento de las obligaciones emanadas de las disposiciones. Por ello, resulta pertinente plasmar dicha disposición que es el fundamento legal que obliga al Estado.

Artículo 89

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Asimismo, el referido precepto al imponer a la autoridad administrativa el deber de vigilar la exacta observancia de las disposiciones legales (en nuestro caso las fiscales), implica también la facultad a dicha autoridad, es decir, fisco federal, para valerse de todos los recursos técnicos utilizables para cumplir con su obligación de vigilancia, en el correcto cumplimiento de las disposiciones. Por tal razón la asistencia al contribuyente representa ese recurso para alcanzar ese fin, implicando con ello una recaudación más eficiente y justa.

Ahora bien, debemos hacer referencia al principio de seguridad jurídica establecido en los artículos 14 y 16 constitucionales, que en términos generales plasman la certidumbre que habrá de tener el particular respecto de cualquier acto del Estado. En este sentido, se debe entender que la asistencia al contribuyente es un acto del propio Estado, pues debe entenderse que cualquier acción o actividad ejercida por los órganos u entidades de éste, es un acto del mismo, en consecuencia la asesoría fiscal brindada por la autoridad Administrativa Tributaria debe estar apegada al principio de legalidad, brindando así la certidumbre jurídica al contribuyente. Es así que los artículos 14 y 16 constitucionales establecen lo siguiente:

Artículo 14

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

...

Artículo 16

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

...

Por último debemos señalar las disposiciones que en específico obligan al Estado a través de su Entidad o Secretaría encargada de la tributación, para brindar asistencia al contribuyente. Dichas disposiciones plasman el sentir y la preocupación del legislador por otorgar mayor seguridad a los particulares, entorno a su obligación constitucional de contribuir con el gasto público.

El ordenamiento que concretiza la obligación estatal de asistir al contribuyente es el Código Fiscal de la Federación, mismo que estipula lo siguiente:

Código Fiscal de la Federación

Artículo 33

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.*

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

II.- Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.

b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.

c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquéllos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Quando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento Interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

En virtud de lo anterior, la resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año 2003 establece también la obligación a la autoridad fiscal de difundir los criterios de carácter interno que emita el Servicio de Administración Tributaria, pues señala que los mismos, serán dados a conocer a los particulares, a través de los boletines especiales o gacetas de las diversas áreas de dicho órgano, así como a través de la página de Internet del SAT.

Cabe mencionar que la ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2002 establecía en su Artículo 28, la obligación a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Servicio de Administración Tributaria de difundir a la brevedad entre la población en general, a través de las páginas electrónicas que tengan establecidas en el sistema "internet", la información relativa a la legislación,

reglamentos y disposiciones de carácter general así como las tablas para el pago de impuestos. Para tal efecto, deberán incluir la información en sus páginas electrónicas a más tardar 24 horas posteriores a la hora que se haya generado dicha información o disposición.

Por lo anterior concluimos, que el Estado se encuentra obligado a brindar asistencia a los contribuyentes, ello con el fin de vigilar el cumplimiento correcto de las disposiciones fiscales.

3.3 DE LA ACTIVIDAD DEL ESTADO COMO ASESOR FISCAL EN NUESTROS TIEMPOS

En el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, se expidió la Ley del Servicio de Administración Tributaria, mediante el cual se crea un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el carácter de autoridad fiscal denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), el cual cuenta con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esa Ley. Dicho organismo asume las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Este organismo gozará de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, y dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. Asimismo, tendrá por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones 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 administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

A partir del primero de julio de 1997 entra en funcionamiento el Servicio de Administración Tributaria (SAT) contando, como ya dijimos, con las atribuciones y facultades que hasta ese momento había ejercido la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto a la determinación y recaudación de las contribuciones federales. De esta manera, en el año de 2001 se publica el nuevo Reglamento Interior del SAT donde se señala las principales atribuciones de éste organismo, y en el cual se establece uno de los cambios más importantes respecto a la asesoría fiscal que brinda el Estado a los particulares, pues se privilegia la función de asistencia al contribuyente, ya que se establece una Administración General del SAT con el objeto exclusivo de asistir al contribuyente.

El Servicio de Administración Tributaria tiene las atribuciones siguientes:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación;
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- Ejercer aquellas atribuciones que en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
- Solicitar y proporcionar a otras instancias de instituciones públicas, nacionales o del extranjero el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;
- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscales y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;
- Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;
- Fungir como órgano de consulta de Gobierno federal en las materias fiscales y aduaneras;
- Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;
- Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan; y
- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Ahora bien, para el desarrollo de los asuntos de la competencia del SAT, éste contará con el apoyo de diversas unidades de entre las cuales se puede mencionar (para efectos de nuestro tema de estudio) la Administración General de Asistencia al Contribuyente.

Es importante hacer mención de ésta unidad toda vez que es la encargada, de acuerdo con el Reglamento Interior del SAT, de aplicar las acciones correspondientes para dar cumplimiento a la obligación del Estado de brindar asesoría fiscal a los particulares. Al respecto debemos señalar como sus principales atribuciones las siguientes:

- Establecer la política y los programas de orientación y atención de trámites en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal y en materia aduanera, y participar en la elaboración de la normatividad que compete a otras unidades administrativas del SAT.
- Participar en la elaboración y revisión de las actividades de información y comunicados que las distintas unidades administrativas del SAT dirijan a los contribuyentes.
- Colaborar con las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del SAT, realizando las observaciones que procedan para simplificar y mejorar los esquemas de comunicación masiva a los contribuyentes.
- Participar en los programas relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.
- Participar en la elaboración y validación de las formas oficiales de avisos, pedimentos, declaraciones, manifestaciones y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales y aduaneras, cuya aprobación corresponda a otra unidad administrativa del SAT.
- Prestar a los contribuyentes los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como normar y ejercer las acciones del Programa de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente y Síndicos del Contribuyente.
- Recibir, tramitar y en su caso aceptar el pago en especie conforme a las disposiciones de la materia, así como custodiar, preservar y llevar un adecuado control administrativo de registro y consulta pública de todas las obras recibidas.
- Recibir de los particulares las declaraciones, avisos, requerimientos, solicitudes, manifestaciones, instrumentos autorizados y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y aduaneras, y que conforme a las mismas no deban presentarse ante otras unidades administrativas.

Por otra parte, y en relación con las funciones que desempeña la Administración General de Asistencia al Contribuyente, debemos señalar que los contribuyentes con el fin de cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales realizan diversos

tramites ante las autoridades tributarias, con el objeto de dar cumplimiento a dichas obligaciones, de entre las cuales se pueden señalaras:

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

- Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Personas Físicas).
- Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Personas Morales a través de fedatario público por medios remotos).
- Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (Personas Morales en la ALAC).
- Asalariados que solicitan su clave de Registro Federal de Contribuyentes para comprobarlo ante el INFONAVIT o la AFORE
- Empleadores que solicitan hasta 50 claves de Registro Federal de Contribuyentes de sus trabajadores
- Empleadores que solicitan más de 50 claves de Registro Federal de Contribuyentes de sus trabajadores

AVISOS AL RFC

- Aviso de apertura de establecimiento, sucursal, local fijo, semifijo o almacén.
- Aviso de cierre de establecimiento, sucursal, local fijo, semifijo o almacén.
- Aviso de cambio de domicilio fiscal
- Aviso de Suspensión de actividades
- Aviso de Reanudación de actividades
- Aviso de aumento de obligaciones fiscales
- Aviso de disminución de obligaciones fiscales
- Asalariados que aumentan obligaciones por otras actividades
- Aviso de apertura de sucesión
- Aviso de cancelación por liquidación de la sucesión
- Aviso de cancelación por defunción
- Aviso de cambio de denominación o razón social
- Aviso de cambio de nombre (personas físicas)
- Aviso de cambio de régimen de capital (personas morales)
- Aviso de imputo de liquidación
- Aviso de cancelación por liquidación total del activo
- Aviso de cancelación por fusión de sociedades
- Aviso de cancelación por escisión de sociedades
- Aviso de liquidación total del activo por cambio de residencia fiscal
- Avisos por fusión y escisión de sociedades (Artículo 5-A RCFF)
- Aviso de cancelación por cesación total de operaciones de personas morales que no entren en liquidación
- Aviso de cambio de representante legal
- Aviso de cancelación por terminación del contrato de una asociación en participación o de fideicomiso con actividad empresarial
- Cancelación de la Clave temporal de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

SOLICITUD DE SERVICIOS AL RFC

- Solicitud de constancia de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes
- Solicitud de reexpedición de Cédula de Identificación Fiscal con pago de derechos
- Solicitud de reexpedición de Cédula de Identificación Fiscal sin pago de derechos
- Solicitud de fotocopias certificadas de declaraciones
- Solicitud de copias certificadas de declaraciones presentadas por medios electrónicos
- Solicitud de expedición de Cédula de Identificación Fiscal con Clave Única de Registro de Población (Únicamente para personas físicas excepto asalariados y asimilados)
- Solicitud de reexpedición sin pago de derechos de la cédula de identificación fiscal con clave única de registro de población (únicamente para personas físicas excepto asalariados y asimilados)

ACLARACIÓN DE REQUERIMIENTOS

- Aclaración de requerimientos de obligaciones omitidas (declaraciones).
- Aclaración de requerimientos por presentar declaraciones con errores u omisiones de datos.
- Aclaración de requerimientos por no presentar solicitud de inscripción o los avisos al RFC o por presentarlos fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales

ACLARACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

- Aclaración sobre créditos fiscales. Multas impuestas por las Administraciones Locales de Recaudación.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Adeudo por error aritmético en declaraciones
- Aclaración sobre créditos fiscales. Requerimiento de pago total por incumplimiento en el pago en parcialidades.
- Aclaración sobre créditos fiscales. Cheque recibido en tiempo y no pagado

- Aclaración sobre créditos fiscales. Por actualización y recargos en créditos fiscales.
- Disminución de multas (50% conforme al artículo 70 del CFF)

AVISOS DE COMPENSACIÓN Y SOLICITUD DE DEVOLUCIONES

- Solicitud de devolución de pago de lo indebido Solicitud de devolución de pago de lo indebido de pagos realizados a través de transferencia electrónica de fondos
- Solicitud de devolución de saldos a favor de Crédito al Salario
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al activo.
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al activo por recuperar de ejercicios anteriores.
- Solicitud de devolución de saldos a favor del Crédito Diesel
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios (Declaración anual)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios (Declaración de pago provisional)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios Altex (Declaración de pago provisional)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto especial sobre producción y servicios Altex (Declaración anual)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración del ejercicio)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Declaración de pago provisional)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado (Con Declaratoria de Contador Público Registrado)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado ALTEX (Declaración del ejercicio)
- Solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado ALTEX (Declaración de pago provisional)
- Solicitud de devolución de saldos a favor en el impuesto sobre la renta (Declaración del ejercicio)
- Solicitud de devolución de otras contribuciones
- Aviso de compensación de impuesto al valor agregado contra impuestos distintos (impuesto al activo o impuesto sobre la renta o retenciones del mismo efectuadas a terceros) (sector agrícola y ganadero)
- Aviso de compensación de impuesto al valor agregado contra impuestos distintos (impuesto al activo o impuesto sobre la renta o retenciones de I S R)
- Declaración de pago provisional
- Aviso de compensación de saldos a favor en el impuesto sobre la renta
- Aviso de compensación de impuestos federales contra impuesto sobre la renta o impuesto al valor agregado (declaración anual)
- Aviso de compensación de saldos a favor del impuesto al activo
- Aviso de compensación del impuesto al activo por recuperar de ejercicios anteriores

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES INFORMATIVAS

- Presentación de declaraciones informativas (Anual de crédito al salario pagado en efectivo)
- Presentación de declaraciones informativas (Pagos y retenciones excepto pagos al extranjero y crédito al salario)
- Presentación de declaraciones informativas (Retenciones y pagos efectuados a residentes en el extranjero)
- Presentación de declaraciones informativas (Declaración de operaciones con clientes y proveedores de bienes y servicios)
- Presentación de declaraciones informativas (Contribuyentes que otorguen donativos)
- Presentación de declaraciones informativas (Operaciones efectuadas a través de fideicomiso)
- Presentación de declaraciones informativas (Declaración semestral respecto a los dividendos enviados a las fiduciarias sobre los cuales no se efectuó la retención correspondiente)
- Presentación de declaraciones informativas (Declaración del ejercicio personas morales no contribuyentes)
- Presentación de declaraciones informativas (Presentada por las instituciones fiduciarias respecto de los rendimientos en operaciones de fideicomiso por las que se otorgue el uso o goce temporal de inmuebles)
- Presentación de declaraciones informativas (de los que optaron por deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de las obras de desarrollo inmobiliario o fraccionamientos de lotes los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido)
- Presentación de declaraciones informativas (Información que presentan las empresas integradoras de las operaciones realizadas por cuenta de los asociados durante el año)
- Presentación de declaraciones informativas (Información sobre importe y volumen de compras y ventas)
- Presentación de declaraciones informativas (Reporte de enajenaciones de bebidas alcohólicas)
- Presentación de declaraciones informativas (Información de los equipos de control físico de la producción de cervezas y tabacos tabacados)
- Presentación de declaraciones informativas (Información de los equipos de destilación o envasamiento de Alcohol y Alcohol desnaturalizado)
- Presentación de declaraciones informativas (Inicio o término del proceso de destilación)
- Presentación de declaraciones informativas (Inicio o término del proceso de envasamiento)
- Presentación de declaraciones informativas (Reporte trimestral de utilización de marbeles o preclintos)
- Presentación de declaraciones informativas (Informe de las marcas de bebidas alcohólicas) vigencia hasta el año 2000
- Presentación de declaraciones informativas (Información mensual de precio de enajenación de cada producto el valor y el volumen de enajenación por marca y el precio al detallista base para el cálculo del IEPS)
- Presentación de declaraciones informativas (Lectura de registros mensuales)
- Presentación de declaraciones informativas (Informe de las altas y bajas que tuvo el inventario de los vehículos que utilizan el diesel por el que se pago el IEPS y por los que se realizará el acreditamiento así como la descripción del sistema de abastecimiento de dicho combustible)

IMPRESORES AUTORIZADOS

- Presentación de declaraciones informativas de Impresores (Información relativa a los datos de identificación de los clientes a quienes se les imprimen comprobantes fiscales así como el número de comprobantes y folios de los mismos de los seis meses anteriores)

- Presentación de declaraciones informativas autopreparadas (Información de los comprobantes expedidos en los seis meses anteriores al número de folio y de serie)

PAGO EN PARCIALIDADES

- Pago en parcialidades. Aviso de opción para pagar adeudos en parcialidades
- Pago en parcialidades. Solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades
- Disminución de pagos provisionales

GARANTÍAS DEL INTERÉS FISCAL

- Garantías fiscales. Presentación de garantías del interés fiscal
- Garantías fiscales. Aviso de opción para garantizar el Interés fiscal con embargo en la vía administrativa
- Garantías fiscales. Solicitud de cancelación de garantías

OTROS TRÁMITES

- Solicitud de programas (software)
- Inscripción al servicio de presentación electrónica de declaraciones (persona moral)
- Recepción de otros avisos
- Ministración de marbetes y precintos para bebidas alcohólicas nacionales
- Ministración de marbetes y precintos para bebidas alcohólicas de importación
- Padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas
- Proveedores de la Administración Pública Federal, Centralizada, Paraestatal, la Procuraduría General de la República o entidades federativas que aclaran su situación fiscal (Art. 32D C F F)
- Solicitud de expedición de Formulario Múltiple de Pago
- Aviso de incorporación al Sistema de Inscripción al RFC a través de Fedatario Público por medios remotos
- Aviso de desincorporación al Sistema de Inscripción al RFC a través de Fedatario Público por medios remotos.
- Entrega de software, carpetería fiscal, NIP, password y token derivados de la incorporación al Sistema de Inscripción al RFC a través de Fedatario Público por medios remotos
- Solicitud de ministración de formatos preimpresos provisionales a fedatarios públicos incorporados al Sistema de Inscripción al RFC a través de Fedatario Público por medios remotos
- Recepción de formatos preimpresos provisionales para los fedatarios públicos incorporados al Sistema de Inscripción al RFC a través de Fedatario Público por medios remotos
- Recepción de documentación generada por la inscripción al RFC de personas morales a través de Fedatario Público por medios remotos

Hemos esbozado esa serie de tramites que los contribuyentes llevan a cabo en cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ello con el fin de vislumbrar la cantidad de actos que efectúan los contribuyentes, y que en muchas de las veces son auxiliados por la administración tributaria, sin embargo, debemos mencionar que en virtud de esos tramites, los contribuyentes al ser asistidos por las autoridades fiscales, se establecen diversas responsabilidades con las cuales deben cumplir dichas autoridades, con el objeto de auxiliar y brindar una correcta asistencia fiscal a los contribuyentes, para que éstos cumplan con sus respectivas obligaciones fiscales. Así tenemos que entre las principales responsabilidades que incumben al fisco federal se encuentran:

Trámites	Responsabilidades
Inscripción del Registro Federal de Contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Asesora al contribuyente respecto al trámite ➢ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

	<p>En caso de personas físicas</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa que el formulario R-1 y la solicitud CURP se encuentren debidamente requisitados que contengan lo datos de identificación correctos. <p>En caso de personas morales</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa que el llenado de la forma R-1se encuentre debidamente requisitado: que contenga los datos de identificación correctos.
2. Cambio de situación fiscal en el RFC	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Revisa que el formulario R-1 se encuentre debidamente requisitado: que contenga los datos de indentificación correctos. ➤ Recepciona la documentación.
3. Servicios al RFC	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Recepciona la documentación y entrega al contribuyente acuse de recibo sellado, informándole que la Constancia de Inscripción o la Cédula de Identificación Fiscal le será enviada a través del Servicio Postal Mexicano.
4. Aclaración de requerimientos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. <p>En caso de declaraciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Verifica que el sello del banco impreso en la declaración sea legible, que el Registro Federal de Contribuyentes sea el que se encuentra registrado en base de datos, que el periodo de la declaración corresponda al del requerimiento, que haya cumplido con las obligaciones contenidas en el requerimiento. En caso de declaración electrónica, verifica el número folio accediendo al SIVPEB para cotejar que corresponda al pago efectuado, de tener acceso al mismo. <p>En caso de avisos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ En supuesto de que hayan sido presentados con anterioridad verifica que el llenado de los mismo sea correcto. <p>En ambos casos: Recibe documentación y entrega requerimiento sellado al contribuyente.</p>
5. Aclaración sobre créditos fiscales	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Asesora al contribuyente para la aclaración respectiva. ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. En caso de declaración electrónica, verifica el número folio, para cotejar que corresponda al pago efectuado. ➤ Verifica que el sello de la institución bancaria en el formulario múltiple de pago sea legible, así como que el número de crédito corresponda al documento que dio origen al acto de autoridad o en su defecto, revisa que el escrito libre y/o demás documentación solvente el requerimiento.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Recibe la documentación y entrega requerimiento sellado al contribuyente o escrito libre en caso de no contar con el requerimiento.
Disminución de multas (50% conforme al art. 70 CFF)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Verifica que el monto de los ingresos de ejercicio inmediato anterior no sea superior al que establecen las disposiciones fiscales, así como que la multa se encuentre tipificada dentro del Capítulo I del Título IV del CFF ➤ En su caso proporciona el formato múltiple de pago considerando la reducción de la multa.
6. Devoluciones y Compensaciones de Impuestos	<p>DEVOLUCIONES</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Verifica que la circunscripción territorial corresponda a la Administración Local. ➤ Verifica que no corresponda a la Administración de Grandes Contribuyentes y en su caso indica al contribuyente donde realizar el trámite. ➤ Verifica el llenado de la solicitud de devolución formato 32 y en su caso, anexos. <p>COMPENSACIONES</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Verifica que la circunscripción territorial corresponda a la Administración Local. ➤ Verifica el llenado de la solicitud de compensación formato 41 y en su caso, los anexos correspondientes. ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Verifica que la documentación corresponda, al periodo a aplicar, el origen del saldo a favor o en su caso el remanente por aplicar.
7. Presentación de declaraciones informativas	<p>DECLARACIONES EN DISPOSITIVOS MAGNÉTICOS</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Asesora al contribuyente para la presentación del trámite. ➤ En su caso, entrega al software al contribuyente. ➤ Recibe los discos del contribuyente y procede a su validación. ➤ Entrega constancia de validación o exhorto en caso de presentar inconsistencia para que corrija y presente nuevamente su información. ➤ Devuelve al contribuyente los dispositivos magnéticos validados. <p>DECLARACIONES EN PAPEL</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Asesora a los contribuyentes para la presentación del trámite. ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Revisa que el contribuyente presente los formatos y sus anexos debidamente requisitados.
8. Presentación de Información por Impresores autorizados	<ul style="list-style-type: none"> ➤ En su caso, entrega el software al contribuyente. ➤ Recibe los discos del contribuyente y procede a su validación. ➤ Entrega constancia de validación o exhorto en caso de presentar inconsistencias para que corrija y presente nuevamente su información. ➤ Devuelve al contribuyente los dispositivos magnéticos validados.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

<p>9. Pago de parcialidades y solicitud de autorización</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en e sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Si se trata de impuestos retenidos o trasladados informa al contribuyente que no es procedente su autorización. ➤ Recibe la documentación. ➤ Informa al contribuyente que deberá garantizar el interés fiscal en cualquiera de las modalidades que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación. ➤ Informa el estado que guarda el crédito y emite los recibos subsecuentes.
<p>Solicitud de disminución de pagos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Recibe la documentación, sellando acuse de recibido en el formato 34.
<p>10. Garantías fiscales</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Asesora al contribuyente para efectuar el trámite: le indica forma, plazo y monto. ➤ En caso de embargo en la vía administrativa elabora el formulario múltiple de pago correspondiente a los gastos de ejecución. ➤ Revisa la documentación y verifica en el sistema para que el trámite sea correctamente presentado. ➤ Recibe la documentación y entrega acuse de recibo.
<p>Recepción de otros trámites</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Asesora al contribuyente para la presentación del trámite. ➤ Revisa la documentación para que el trámite sea correctamente presentado.
<p>Solicitud de expedición de formulario múltiple de pago</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Solicita al contribuyente la información relativa a: número de resolución cuando así proceda, el Registro Federal de Contribuyentes, nombre, denominación o razón social del contribuyente, concepto de pago y monto correspondiente a cada concepto de ley. ➤ En caso de no conocer la totalidad de la información la solicitará al área que corresponda ya sea Recaudación o Jurídica. ➤ Una vez que cuenta con toda la información procede a la elaboración del formulario múltiple de pago y lo entrega al contribuyente indicando que el pago deberá realizarlo en alguna institución bancaria autorizada.

Resulta importante señalar toda esa serie de trámites y responsabilidades **no como simple mención**, sino para tener una perspectiva más amplia de la importancia que adquiere la asistencia al contribuyente, ya que en toda esa serie de trámites que realiza el contribuyente en cumplimiento de sus obligaciones, se suele solicitar la asesoría fiscal por parte de la Administración Tributaria, y ésta a su vez tiene la obligación de asesorar correctamente, siendo responsable (como

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

lo señalamos en el recuadro anterior) de auxiliar eficientemente a todos aquellos particulares que deseen cumplir con sus obligaciones.

Es así, a través de esta visión u enfoque mediante el cual podemos percatarnos de la inmensidad de trámites que debe realizar el contribuyente, y la constante solicitud de asesoría hacia la Administración Tributaria, así también podemos percibir la **importancia de la asistencia al contribuyente** y la relevancia que adquiere que las asesorías que aquella brinda a los particulares sean correctas y eficaces, que garanticen plenamente la seguridad jurídica de la propia asistencia, para que el particular tenga la certeza que cumplirá correctamente con sus obligaciones fiscales, ya que la eficiencia dentro de una sana tributación trae como consecuencia beneficios tanto al contribuyente como al Estado, por una parte los primeros cumplen correctamente con sus obligaciones y por la otra el estado consolida una mejor y eficaz recaudación.

3.4 DE LA CULTURA FISCAL

"La fiscalidad como parte sustancial que es de la relación Estado -- Sociedad Civil, tiene un lugar propio dentro del ciclo de la cultura política, en el que se unen actitudes y comportamiento político; comportamiento político y demandas sociales; demandas sociales y políticas públicas, y finalmente, los efectos de éstas sobre el cambio social que genera nuevas actitudes que inician un nuevo ciclo. Dentro de esta dinámica el Estado, como benefactor, es el encargado de iniciar y mantener la cadena del intercambio: estado – prestaciones y servicios – ciudadanos – impuestos – estado. Esta lógica de intercambio es básica para interpretar las actitudes de los contribuyentes respecto a la fiscalidad y al gasto público".⁴⁹

Nuestro país hoy en día requiere de una determinante cultura fiscal que le ayude a obtener los beneficios necesarios, es decir una recaudación eficiente, para

49 Díez, Miguel. "La relación con el Estado: Cultura Fiscal", en Revista SISTEMA, Madrid, núm 144, mayo 1988, pp. 7 - 11

alcanzar un mejor desarrollo tanto económico como social y cumplir con los objetivos nacionales.

Como señalamos en un principio el Estado debe contar con los recursos necesarios para poder cumplir con sus fines, partiendo de esta premisa se debe considerar la importancia que adquiere tener una cultura fiscal, ya que a través de ella se puede lograr con mayor eficacia la recaudación fiscal, traduciéndose esto, en una serie de beneficios que involucran tanto a particulares como al propio Estado.

Por tal razón, uno de los objetos al cual debe tender dicha cultura, estriba principalmente en lograr una plena recaudación que permita captar los recursos que requiere el Estado y simultáneamente que todos los obligados cumplan con sus responsabilidades tributarias, evitándose de esta manera que la carga fiscal recaía injustamente sólo sobre una parte de los causantes, generalmente los cautivos. Por ello, en una sana administración pública, adquiere relevancia una eficiente y plena recaudación del erario, así como el adecuado ejercicio del gasto público, lo cual se traduce, como ya dijimos en una serie de beneficios para los sujetos partícipes de las relaciones tributarias. **Por tal razón, para cumplir con este contenido, se requiere del apoyo de diversas funciones por parte del Estado, como son entre otras la asistencia y servicios fiscales.**

Existen dos aspectos importantes que se involucran dentro de la cultura fiscal, el primero, la percepción de la Administración Tributaria como maquinaria burocrática que se financia de nuestros impuestos, y como tal debe guiarse bajo una determinada dirección política que transforme el ingreso fiscal en políticas públicas cuya destinataria sea la sociedad civil; y el segundo la toma de conciencia del ciudadano como contribuyente, pues es éste el indicado por la ley a contribuir con los gastos del Estado ya que es él quien se beneficia por las ventajas y seguridades que le protegen su propiedad, bienes, libertad, etc.

"La toma de conciencia del ciudadano como contribuyente, tanto en el sentido restringido de sujeto pasivo del hecho impositivo como en el sentido amplio de sujeto de derechos y deberes socioeconómicos, es la percepción de las personas de que la contribución ciudadana al erario público, se corresponde con una concepción del estado como gran benefactor social, responsable del bienestar de los ciudadanos y de la resolución de sus problemas, es decir que, la toma de conciencia de los ciudadanos como contribuyentes del país, va de la mano con la demanda de bienestar social, entendida como gasto en servicios y capital social.

En ella se funda el reconocimiento de la necesidad de los impuestos y la toma de conciencia del ciudadano, no ya en sentido restringido como sujeto pasivo, sino como sujeto activo de derechos y deberes, no negativamente a pagar impuestos por temor a la inspección fiscal o la mera coacción del poder, sino porque el entero real, oportuno y espontáneo de la aportación personal que le corresponde al contribuyente, contempla un verdadera virtud social y su falta, un verdadero despojo contra la sociedad en general y contra el causante cumplido".⁵⁰

En efecto, el objetivo principal al cual debe tender la cultura fiscal es que el contribuyente adquiera la convicción de que el pago oportuno de sus impuestos le confiere una serie de facultades y prerrogativas, incluida obviamente la posibilidad de ejercer todos sus derechos, fundamentalmente los subjetivos públicos. Sin embargo, la reacción normal de oposición del contribuyente en general a soportar las cargas tributarias, es muy común, y ello se deriva principalmente porque la materia tributaria es francamente complicada además de que es exageradamente dinámica

Así, al ser un problema de la sociedad la falta de conciencia en cuanto a la importancia de cumplir con la obligación de todos los mexicanos de contribuir al gasto público, **resulta importante que los contribuyentes estén en un proceso de información que les permita adquirir fácilmente valores y actitudes**

⁵⁰ Idem

positivas hacia el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por esta razón es importante una eficaz asistencia al contribuyente, por parte de la Administración Tributaria, que permita a los particulares conocer con precisión sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, es indudable que nuestro país requiere una cultura fiscal que inmersa dentro del proceso educativo permita tomar conciencia al ciudadano de la significación y alcance de la tributación, asimismo que dentro de esta cultura fiscal se contemple el entorno fiscal íntegramente, de manera tal que no sólo sea controlado el contribuyente, sino también y de manera por demás estricta, el administrador de la captación fiscal y quien ejerce el gasto público; buscando con ello, por una parte, una eficiente y justa recaudación, y por otra, implantar con toda intensidad la certeza jurídica, al saber a que atenerse en materia impositiva.

Así también, el control del contribuyente y del administrador de ingresos debe manifestarse tanto bajo el sistema en el cual la administración determina la carga fiscal, como aquel en el que el contribuyente señala cuál es el monto del tributo que le corresponde enterar, como en nuestro caso, siendo igualmente relevante el monitoreo de la determinación administrativa como el de la declaración del causante.⁵¹

Otro aspecto importante respecto de la cultura fiscal es el de establecer una política fiscal que logre una concordancia entre el incentivo individual con el interés colectivo, con el objeto de vislumbrar una conciencia de contribución por parte de los particulares, así como una acertada aplicación del gasto público, por parte del Estado. Por ello la cultura fiscal, no solamente debe enfocarse en establecer la conciencia fiscal sobre los contribuyentes sino que esta conciencia sea trasladada también a los funcionarios públicos encargados de la aplicación y destino de los ingresos del propio Estado.

⁵¹ De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999, p. 180

Asimismo, dentro de esta política fiscal inmersa en la cultura, resulta necesario (como consecuencia de que la materia tributaria es francamente complicada, además de que es exageradamente dinámica) una reforma fiscal real, no perpetua e inmutable, pero sí lo suficientemente eficaz y estable que permita la certeza jurídica indispensable, eliminando la absurda y deliberada complejidad fiscal, así como su diversa inoperatividad, que impide una verdadera simplificación administrativa y que como consecuencia impide a un número de causantes cumplir con sus obligaciones fiscales, evadiendo muchas veces de manera involuntaria o inconsciente, así como exigir responsabilidades a la administración deshonestas.

La reforma fiscal, debe tomar en consideración el peso administrativo en el cumplimiento de las muy variadas obligaciones; procurarse disposiciones sencillas en su redacción, que den certeza jurídica, que no den lugar a misceláneas de interpretación y reglas que a su vez aclaren éstas; así como diseñarse formatos sencillos de avisos, declaraciones y de información; procurar una administración eficiente que vigile correctamente el cumplimiento de las obligaciones, sin descuidar la función de la asistencia al contribuyente, procurando que ésta sea eficaz, que permita tener plena seguridad al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones. La simplificación administrativa, acompañada de una adecuada administración, es relevante para mejorar el cumplimiento de una gran cantidad de contribuyentes y debe ser uno de los objetivos de cualquier política tributaria. Igualmente la certeza y seguridad jurídica, dan legitimidad al sistema y sirven para mejorar el cumplimiento.⁵²

En consecuencia el objetivo de un proyecto de reforma fiscal tendrá como finalidad fomentar actitudes y valores, así como difundir conocimientos en materia fiscal entre todos los contribuyentes, incluyendo los llamados contribuyentes potenciales, es decir, aquellos que aún no se involucran en la vida

52 Tapia Tovar, José, *La Evasión Fiscal*, Porrúa, México, 2000, p. 38

económicamente activa, pero que en un futuro lo harán y dependerá de su formación la manera en que cumplan con sus obligaciones.

Por otra parte, como hemos señalado, el objetivo que persigue la cultura fiscal, es acrecentar el número de contribuyentes que cumplan voluntariamente con sus obligaciones, como son la de presentar sus declaraciones o de efectuar sus pagos; para lo cual, la administración tributaria debe vigilar y controlar dicho cumplimiento, en función de las políticas y estrategias previamente establecidas.

En ese sentido, la función de control de obligaciones, en su ámbito de competencia organizacional, debe contribuir a lograr los objetivos planteados para la administración tributaria en su conjunto; esto es, que los objetivos particulares a lograr en materia fiscal, deben coadyuvar a la consolidación de una organización de servicios; la elevación de la calidad de la administración tributaria; la optimización del control tributario; y la aplicación estricta de las leyes tributarias.

Para cumplir con el contenido señalado anteriormente, se requiere el apoyo de otras funciones, como son las de: registro de contribuyentes; recaudación y contabilidad; notificación, cobranza y verificación; asistencia y servicios; y, control de gestión.

Por tal razón, la función de la atención y servicios al contribuyente, adquiere suma importancia para el control de obligaciones ya que a través de ésta, una asesoría fiscal correcta a los particulares resulta un factor necesario para eficientar más la recaudación.

En ese contexto, en la planeación de la administración tributaria, la actuación de ésta, en materia de control de obligaciones y en relación con las asistencia tributaria se debe cumplir con los siguientes principios:

- Consolidar una administración orientada a la atención del contribuyente.

- Elevar continuamente la calidad de los productos de vigilancia y servicios ofrecidos a los contribuyentes.
- Eficientar la toma de decisiones directivas.
- Optimizar el control tributario.
- Aplicar estrictamente las leyes tributarias.
- Garantizar el más alto grado de respeto y confianza ciudadana en su actuación.

En tal circunstancia, la administración tributaria, al tener como principal propósito que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de manera voluntaria, debiendo recaudar los ingresos, controlarlos y asegurar que quien no ha cumplido con el fisco lo haga, debe procurar otorgar la seguridad jurídica en el ejercicio de sus funciones y facultades, ya que el ideal de toda administración tributaria, es que todos los contribuyentes cumplan voluntariamente sin que medie una acción previa de la administración para forzarlos a cumplir.

Así, en busca de ese ideal se exigen para la administración tributaria dos orientaciones en su actuación: la primera, que permita, informe, asista y agilice el cumplimiento, y la segunda que garantice y asegure el cumplimiento correcto de las leyes y disposiciones fiscales. Por ello la función de asistencia al contribuyente representa el punto de contacto, más importante de la administración tributaria con los contribuyentes y en la medida que su actuación sea correcta la cultura de cumplimiento será más favorable y los objetivos de dicha administración se cumplirán de mejor manera.

Por lo anterior, podemos concluir que los servicios de asistencia como la asesoría fiscal proporcionados al contribuyente mediante los servidores públicos asignados y los demás instrumentos implementados para ello, deberán ser con lenguaje claro, sencillo y preciso, sin tecnicismos, con una formalidad explícita, a efecto de prestar servicios de calidad a la ciudadanía, y satisfacer de esta manera las expectativas que los contribuyentes esperan de la autoridad fiscal. Asimismo, en

esos términos deberán ser los demás servicios que preste el fisco, en su función de asesor fiscal con los particulares.

Al ofrecer dichos servicios de forma consistente y homogénea a nivel nacional, proyectará una imagen de confianza, y coadyuvará a fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales.

Por ello, un Estado que brinde orientación y proporcione la información necesaria en materia tributaria, no sólo a quienes por sus actividades sean sujetos de obligaciones, sino también a quienes puedan ser contribuyentes potenciales, a través de servicios modernos, precisos y eficientes, que contengan las formalidades necesarias y apegados siempre a las disposiciones fiscales, podrá inducir y alentar al cumplimiento voluntario de los contribuyentes respecto de sus obligaciones tributarias, y consecuentemente a crear la certidumbre necesaria en los particulares; construyendo así una auténtica seguridad jurídica que respalde el actuar de la Administración Tributaria en esas funciones.

Por lo anterior, en la medida en que la Administración Tributaria enfoque sus esfuerzos en la atención tributaria o asistencia al contribuyente garantizará la correcta orientación fiscal y propiciará una mejor relación entre el fisco y los contribuyentes, lo que redundará en una confianza y respeto hacia la dependencia, pero sobre todo, propiciará condiciones favorables para incentivar una mejor cultura de cumplimiento en los contribuyentes.

CAPÍTULO IV DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Las nuevas exigencias por una mayor eficiencia recaudatoria y una administración de calidad en el servicio, demanda de las dependencias encargadas de la administración de ingresos, responder a estos retos; ello implica, que su organización se oriente a fortalecer y mejorar la atención y el servicio tributario a los contribuyentes para con ello tener mayor efectividad y eficiencia en la obtención de los ingresos, lo que hace necesario que las áreas de atención y contacto directo con los contribuyentes sean fortalecidas, ya que constituyen la cara e imagen del resto de la administración.

Es así, que resulta importante que la Administración Tributaria se organice de forma tal que pueda acercar instrumentos y mecanismos para facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, y por otro lado pueda también crear un riesgo potencial y efectivo para aquellos contribuyentes incumplidos.

Bajo esta óptica, la atención o asistencia tributaria en la administración de ingresos, materializada en el Servicio de Administración Tributaria, juega un papel fundamental en la búsqueda de un espontáneo y mejor cumplimiento de los contribuyentes, ya que es a través de sus acciones y tareas (en específico mediante su unidad encargada de la asistencia al contribuyente), como se puede promover la imagen de calidad y de servicio que mejore las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y que genere la confianza suficiente que permita una mejor cultura de cumplimiento.

Dada la importancia y papel que juega la asistencia al contribuyente o atención tributaria en el contexto de la Administración de Ingresos, a continuación describiremos los aspectos que la caracterizan y los efectos e incidencia que estos provocan en el comportamiento de los contribuyentes.

Un primer aspecto a destacar es que la atención tributaria es la responsable de establecer una relación directa con los contribuyentes, es decir, se constituye como el punto de contacto entre el fisco y los contribuyentes de sus demandas, solicitudes o servicio tributarios. Por tanto, la percepción e imagen que éstos se crean de la administración, mucho depende de la forma en como esos contactos se produzcan.

El segundo aspecto a destacar de la asistencia tributaria, es que ésta actúa como fuente de entrada de información para la operación y ejecución de otras funciones y tareas de la administración de ingresos, como es el caso de las solicitudes de inscripción y avisos al registro que presentan los contribuyentes, actividad que implica la afectación en el padrón del contribuyente para comprobar y actualizar sus datos. Otro ejemplo se da cuando el contribuyente solicita la devolución de un pago incorrectamente efectuado, lo que indudablemente implica la realización de actividades de comprobación y su posible autorización.

Un tercer aspecto a destacar en la atención tributaria, es que también funge como fuente de salidas de la administración tributaria para con los contribuyentes; ya sea mediante el otorgamiento de información, la entrega de un documento o la asistencia y orientación para que estos puedan realizar las gestiones y pagos que desconoce o no comprende.

Tales aspectos nos permiten integrar una definición de la función de atención tributaria o asistencia al contribuyente, la cual se puede expresar como sigue: *conjunto de actividades y tareas encargadas de la orientación, información y asistencia fiscal y de la gestión de trámites y servicios tributarios a través del contacto e interrelación con el contribuyente y el conjunto de las funciones de la administración tributaria.*

Esto nos lleva a entender que el objeto y razón de ser de la función de Asistencia al Contribuyente en el contexto de la administración tributaria moderna, es

fundamentalmente el de: *facilitar y favorecer el cumplimiento tributario y las relaciones fisco-contribuyentes a través de la gestión de trámites y la prestación de servicios tributarios de manera ágil, eficiente, efectiva y oportuna.*

En este sentido, entre los objetivos que se debe de proponer la asistencia al contribuyente destacan los siguientes:

- 1.- Orientar la función hacia la satisfacción de los requerimientos y necesidades de los contribuyentes.
- 2.- Brindar una atención y servicio de calidad, agilidad y eficiencia.
- 3.- Simplificar y efficientar los trámites, servicios y solicitudes que se vinculan con el contribuyente para que estos se gestionen con oportunidad y eficacia.
- 4.- Optimizar y efficientar el manejo de la información tributaria.
- 5.- Consolidar el respeto y confianza de los contribuyentes en la administración tributaria.
- 6.- Fomentar y fortalecer la comunicación y educación tributaria de los contribuyentes, así como la difusión fiscal.

Por consecuencia, la operación de la función de asesorar fiscalmente al particular por parte de la Administración Tributaria también implica la realización y ejecución de un conjunto de actividades y tareas que pueden ser diferenciadas y comprendidas en torno a sub-funciones de la misma, ya que cada una de ellas cumple con uno o varios de los propósitos y objetivos inmersos en la función.

Así las actividades y tareas que implican la función de asistir al contribuyente pueden dividirse de acuerdo a las siguientes tres sub-funciones:

Gestión y Servicios Tributarios: sus actividades se orientarán a la recepción de inicio de diversos trámites y gestiones que los contribuyentes realizan para cumplir con sus obligaciones fiscales, o bien para atender peticiones y recursos derivados del ejercicio de los derechos tributarios de los contribuyentes.

Orientación, Asistencia e Información: sus actividades estarán dirigidas a facilitar el cumplimiento tributario mediante la prestación de servicios de información, orientación y consulta, así como la prestación de la asistencia y ayuda necesaria para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales y conozcan el estado que guardan sus créditos y los actos de autoridad que están sujetos.

Difusión y Comunicación Fiscal: estas actividades se orientarán a difundir y promover el cumplimiento de los contribuyentes, fomentar la educación y cultura fiscal, así como establecer relaciones entre el fisco y los contribuyentes y conocer el grado de satisfacción de los mismos respecto de la actuación de la administración de ingresos.

De lo anterior, podemos señalar que la Asistencia Tributaria influye e incide en los contribuyentes en aspectos tales como: la conducta y cultura de cumplimiento que estos manifiestan; el estado que puedan presentar las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes; y la confianza e imagen que se tenga de la administración de ingresos producto de la forma, calidad, servicio y respuesta con que se realice dicha Asistencia o Atención Tributaria.

4.1 ENTE PÚBLICO ENCARGADO DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

De conformidad con los artículos 1, 2, 11, 14, 15 y 16 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria el órgano rector de la Administración Pública Federal encargado de la emisión de políticas en materia de orientación, asistencia y difusión fiscal, y el conducto para la prevención y resolución de problemas del contribuyente es la Administración General de Asistencia al Contribuyente que es una unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria encargada de cumplir con las obligaciones que establece el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, así como lo dispuesto por la Resolución Miscelánea Fiscal vigente

para el año 2003 (y lo que contemplaba con anterioridad el artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002), y que consisten en brindar asistencia gratuita y permanente al contribuyente, para fomentar el cumplimiento de sus obligaciones, así como el ejercicio de sus derechos.

Asimismo es la responsable de diseñar, desarrollar e implementar esquemas, herramientas, programas de información y orientación personal, colectiva y remota necesarios, para facilitar y fomentar entre los contribuyentes activos y potenciales el pago correcto, oportuno y voluntario de sus obligaciones fiscales.

ESTRUCTURA. Como ya hemos referido, la Administración General de Asistencia al Contribuyente es una Unidad Administrativa del Servicio de Administración Tributaria (SAT), que cuenta a su vez con 6 Administraciones Centrales y una Administración de Servicios Administrativos; cuyas funciones primordiales son las siguientes:

➤ **Administración Central de Atención al Contribuyente**

Su cometido es proporcionar gratuitamente a los contribuyentes a nivel nacional, los servicios de información, orientación y asesoría especializada en forma personal y telefónica, a través de cuerpos técnicos de orientadores y asesores fiscales que interpreten con claridad y precisión las disposiciones fiscales y los procedimientos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el ejercicio de sus derechos.

Está conformada por tres Administraciones:

- Atención Personal.
- Actualización Fiscal.
- Contacto Telefónico.

➤ **Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva**

Sus funciones están orientadas a dos vertientes. La relativa a tramitar y resolver las solicitudes de pago en especie que formulen los contribuyentes y llevar el control de la guarda y custodia de las obras de arte recibidas como tal. La otra vertiente tiene que ver con proporcionar los medios informativos para facilitar al contribuyente la comprensión de las disposiciones fiscales y sus obligaciones así como realizar las campañas de difusión fiscal a través de los medios de comunicación para mantenerlo oportunamente informado.

Esta Administración está conformada por las siguientes Administraciones:

- Pago en Especie y Artes Plásticas.
- Difusión Masiva

➤ **Administración Central de Enlace Normativo y Difusión Interna**

Es la responsable de llevar a cabo la supervisión y seguimiento a la operación de las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente [ALAC's]; ser el conducto de comunicación interna para realimentar a las áreas de asistencia respecto de las modificaciones a las disposiciones fiscales y aduaneras, así como atender y resolver las consultas formuladas por los contribuyentes en materia de impuestos federales y de comercio exterior, lo que incluye el programa de prevención y resolución de problemas de los contribuyentes.

Está conformada por las Administraciones de:

- Supervisión y Evaluación.
- Difusión Interna.
- Normatividad Interna

➤ **Administración Central de Operación, Desarrollo y Servicios**

Su tarea es definir los métodos, procedimientos y estrategias que permitan mejorar la relación del contribuyente, detectando los problemas a que se

enfrentan, a través de investigaciones de campo, elaboración de los estudios necesarios y el establecimiento de mecanismos para la toma de decisiones.

Esta constituida por las Administraciones de:

- Planeación.
- Desarrollo de Servicios.
- Organización Operativa.

➤ **Administración Central de Sistemas de Calidad**

Sus funciones se centran en gestionar políticas y estándares de calidad, indicadores de gestión así como herramientas que coadyuven a promover la mejora continua en los procesos que opera la Administración General de Asistencia al Contribuyente, tales como: los sondeos y monitoreos para captar la percepción del contribuyente sobre los servicios de asistencia que recibe.

De esta Administración Central dependen las Administraciones de:

- Estandarización de Servicios.
- Calidad y Mejora Continua

➤ **Administración Central de Desarrollo Informático.**

Es la responsable de diseñar y desarrollar los sistemas informáticos que se precisen para las actividades de asistencia al contribuyente, así como de aquellos de carácter interno que apoyen a eficientar la operación de las áreas que conforman la Administración General de Asistencia al Contribuyente.

Se conforma de la Administración de Sistemas y tres Subadministraciones:

- Planeación de Sistemas.
- Soporte Informático.
- Operación Informática.

➤ **Administración de Servicios Administrativos**

Su función básicamente se centra en proporcionar los apoyos en materia de recursos humanos, materiales y financieros que requieran las áreas que conforman la Administración General de Asistencia al Contribuyente.

Para lo anterior, se apoya con las Administraciones de:

- Recursos Humanos.
- Recursos Materiales.
- Recursos Financieros

Hemos señalado de forma general la estructura del órgano gubernamental encargado de brindar la asistencia al contribuyente, sin embargo, como referimos, existe dentro de este órgano una área aun más específica que se concretiza todavía más a desarrollar los objetivos esenciales de asesorar fiscalmente a los particulares, esta administración central es la siguiente:

Administración Central de Atención al Contribuyente.

Objetivo. Establecer los sistemas métodos y procedimientos para proporcionar a los contribuyentes, en forma gratuita y confidencial, a través de diversos esquemas de atención, la información, orientación y asesoría fiscal necesaria para facilitarles el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, así como el ejercicio de sus derechos, por medio de un cuerpo técnico de asesores.

Funciones:

- Planear, organizar, programar, establecer y dirigir el desarrollo de las acciones en materia de atención al contribuyente en los diversos esquemas de servicio (orientación personal, por escrito, por vía telefónica y por correo electrónico).
- Dirigir y coordinar las funciones de actualización fiscal.

-Participar con grupos y sectores de contribuyentes de todo el país, que manifiesten alguna problemática en particular.

-Informar las principales disposiciones fiscales a los contribuyentes, a través de pláticas y conferencias.

-Dirigir la orientación fiscal que se proporciona en los módulos de orientación fiscal instalados en centros comerciales.

-Coordinar las propuestas de aquellos temas que requieran tratarse y difundirse a través de folletos, instructivos, dípticos, trípticos, carteles y avisos a través de los medios de comunicación.

Asimismo, esta administración central cuenta con una estructura que le facilita aún más cumplir con sus funciones y objetivos. Dicha es la siguiente:

a) Administración de Atención Personal

Objetivo. Promover actividades que permitan garantizar que la orientación que se imparte de manera personal, se apegue a las diversas disposiciones fiscales y aduaneras, para el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes.

Funciones

-Supervisar y dirigir la capacidad de conocimientos y respuestas del grupo de asesores fiscales a cargo.

-Dirigir las actividades del personal a su cargo, en lo que respecta a la atención de consultas de contribuyentes para atenderse en forma personal.

-Programar y vigilar que se desarrollen en forma adecuada las actividades para el cumplimiento de las campañas específicas de apoyo al contribuyente, utilizando los recursos e instalaciones propicias para atender la demanda de servicios y el flujo de contribuyentes.

Esta a su vez se compone de:

a.1. Subadministración de Atención Personal

Objetivo. Coordinar al personal que brinda asesoría personalizada al contribuyente con calidad, eficiencia y veracidad, apegada a los lineamientos actualizados en materia fiscal, para el debido cumplimiento de

las obligaciones fiscales de los contribuyentes y el ejercicio de sus derechos.

a.2. Departamento del Centro Nacional de Consulta

Objetivo. Asesorar a los contribuyentes de forma personalizada en materia fiscal, apegada a los lineamientos establecidos en la legislación fiscal, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales de manera específica, clara y oportuna; así como apoyar al personal que integra el Centro Nacional de Consulta para facilitar la orientación al contribuyente.

Funciones Principales. Atender al contribuyente en el Centro Nacional de Consulta de manera expedita, supervisando que el personal de recepción reciba y controle en forma adecuada el flujo de los mismos. Analizar y distribuir la normatividad y criterios aplicables, manuales, leyes, folletos, guías y demás insumos técnicos que se produzcan en el Servicio de Administración Tributaria. Verificar que los orientadores asignados al Centro Nacional de Consulta, proporcionen la atención a los contribuyentes de forma correcta y oportuna.

a.3. Subadministración de Comercio Exterior

Objetivo. Coordinar la orientación telefónica, personalizada, por medios electrónicos o por escrito, a diversos contribuyentes en los planteamientos relativos a vehículos y mercancías extranjeras, con el fin de solucionar la problemática de interpretación de los ordenamientos fiscales en materia de comercio exterior.

Funciones Principales. Coordinar y desarrollar acciones para brindar a los contribuyentes orientación personal, telefónica, por medios electrónicos o por escrito en materia de comercio exterior, aplicable a extranjeros, representantes de gobiernos, embajadas y residentes en el extranjero. Investigar la problemática que se presenta en las ramas vehiculares y de mercancías, sobre los trámites administrativos en materia de comercio exterior, con el objeto de resolverla. Informar sobre el estado que guarda el trámite de los contribuyentes en materia de padrón de importadores general y de sectores específicos, cuando se solicite de manera personal, telefónica, por escrito y por correo electrónico.

a.4. Departamento de Orientación Personal y Telefónica de Comercio Exterior

Objetivo. Proporcionar la orientación personal y telefónica a los contribuyentes en materia de comercio exterior, con el fin de atender los planteamientos de vehículos y mercancías extranjeras.

Funciones Principales. Efectuar la orientación de manera personal y telefónica a extranjeros, representantes de gobiernos extranjeros y embajadas, agregados culturales residentes en el extranjero y residentes de zonas y franjas fronterizas. Orientar a los contribuyentes en la problemática que se les presenta en las ramas vehiculares y de mercancías de comercio exterior. Brindar la orientación sobre el estado que guarda el trámite de los contribuyentes en materia de padrón de importadores general y de sectores específicos.

a.5. Departamento de Orientación en Medios Electrónicos de Comercio Exterior

Objetivo. Resolver consultas que en materia de comercio exterior y aduanal formulan los contribuyentes vía electrónica y por escrito, con la finalidad de proporcionar los fundamentos legales para una mejor solución de sus dudas.

Funciones Principales. Elaborar la respuesta por escrito y medios electrónicos que se brinda al contribuyente en materia de comercio exterior. Atender consultas por escrito y vía electrónica que formulan los contribuyentes respecto a la solución de problemas en importaciones y exportaciones.

b) Administración de Actualización Fiscal

Objetivo

Actualizar al personal de la Administración Central de Atención al Contribuyente el contenido técnico-fiscal y jurídico de las disposiciones fiscales, para estar en condiciones de brindar una adecuada orientación a los contribuyentes respecto de sus obligaciones y derechos en materia fiscal.

Funciones

- Coordinar en forma permanente el análisis y contenido de las Leyes Fiscales, sus Reglamentos, Acuerdos, Resoluciones, Reglas Administrativas, Circulares, Manuales, etcétera.
- Planear, organizar y dirigir la capacitación y actualización fiscal para el personal y prestadores de servicio social de la Administración Central de Atención al Contribuyente.
- Supervisar que la información de audio respuesta e Internet se encuentre actualizada.

Esta a su vez se conforma de:

b.1. Departamento de Actualización Fiscal

Objetivo. Detectar las necesidades de capacitación y actualización en materia fiscal del personal que integra a la Administración Central de Atención al Contribuyente para impartir los cursos y difusión en materia de actualización fiscal

Funciones Principales. Analizar en forma permanente el contenido de las leyes fiscales, sus reglamentos, acuerdos, resoluciones, reglas administrativas, circulares, manuales, diario oficial de la federación, entre otros.

c) Administración del Centro de Contacto Telefónico

Objetivo. Coordinar, vigilar y supervisar que los servicios de orientación telefónica y por medios electrónicos que se proporcionan a los contribuyentes se realicen conforme a la normatividad establecida, a fin de incrementar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales.

Funciones

- Vigilar que los equipos del Sistema de Call Center y Correo Electrónico se encuentren en óptimas condiciones a efecto de realizar las actividades cotidianas.
- Dirigir y evaluar el desarrollo de los programas de trabajo de atención telefónica y consultas electrónicas.
- Organizar reuniones permanentes con los responsables operativos de las áreas a su cargo.
- Participar, con las diversas áreas que conforman la Administración Central de Atención al Contribuyente, en las reuniones de Comités.

-Coadyuvar con el personal especializado en resolver problemas de los equipos telefónicos o medios electrónicos.

-Formular y rendir los informes que le requiera la autoridad correspondiente.

4.2 TIPOS DE ASISTENCIA

La Administración Tributaria o Fisco, en específico la Administración General de Asistencia al Contribuyente, para el cumplimiento de su obligación de brindar asesoría fiscal al contribuyente, desempeña diversas actividades y desarrolla instrumentos que le permiten cumplir con dicha obligación, de tal manera que, para llevar a cabo su función, emplea diversos mecanismos que constituyen las diversas formas de prestar la asistencia fiscal a los particulares, así tenemos que para el desempeño de su función cuenta con los siguientes mecanismos:

1) Orientación personal.

Este servicio se proporciona a los contribuyentes que acuden directamente (personalmente) a las áreas de Asistencia que para ello se han destinado, es decir, en las 66 Administraciones Locales. Asimismo, estos servicios pueden recibirse en los módulos que se instalan en centros comerciales, o bien en las Unidades Móviles que recorren rutas en todo el país y que se ubican en zonas donde no hay oficinas del Servicio de Administración Tributaria, así como en lugares comunes en los que ha sido posible la habilitación de un espacio para atender al público.

Durante el periodo de febrero a abril, con motivo de la presentación de declaraciones anuales, se instala un número mayor de módulos de orientación en todo el país para auxiliar a los contribuyentes en sus declaraciones.

La orientación personal tiene las siguientes características:

- Respeta el anonimato del interesado.

- Trato cordial.
- Otorga el tiempo necesario para aclarar y resolver dudas e inquietudes planteadas por el contribuyente.
- Confidencialidad.
- Es gratuita y la imparten técnicos especializados.
- Oficial, pues constituye el punto de vista de la propia dependencia.
- Inmediata, ya que el servicio se proporciona sin la realización de trámite alguno.

2) Lada 800.

En la mayoría de las Administraciones Locales del país se brinda el servicio de orientación telefónica a nivel local; a nivel nacional se dispone del sistema Lada 800, que es un sistema telefónico sin costo para el contribuyente, mediante el cual se proporciona información sobre diversos temas fiscales y sobre el estado que guardan los trámites del padrón de importadores. Dicho sistema es atendido por un grupo de 60 orientadores especializados.

La orientación telefónica ofrece las siguientes ventajas:

- Es inmediata.
- Respeta el anonimato del interesado.
- Es gratuita, ya que las llamadas de larga distancia provenientes del interior de la República son prioritarias y se reciben con cargo a la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3) Audio Respuesta.

Es un servicio telefónico de atención permanente que se ofrece en las ciudades de Monterrey, Guadalajara, Puebla y Distrito Federal, este servicio lo proporciona el Servicio de Administración Tributaria con la finalidad de poner al alcance de los

contribuyentes, información telefónica de manera permanente las 24 horas, los 365 días del año.

En este servicio, se puede obtener la información y los datos esenciales al momento de llevar a cabo los procedimientos administrativos necesarios para cumplir con obligaciones fiscales, o bien para ejercer derechos ante las autoridades fiscales del país.

El servicio incluye información producto de las consultas que frecuentemente realizan los contribuyentes en las áreas de Asistencia Fiscal, y ofrece la posibilidad de realizar los cálculos para la declaración anual y pagos provisionales de personas físicas, marcando los datos solicitados en el propio teléfono.

El sistema ofrece un menú compuesto por diversos temas:

1. PARA INDICADORES FISCALES

En esta opción se ofrece información de: Índices Nacionales de Precios al Consumidor de 1950 a la fecha. Tasas de recargos de 1981 a la fecha. Salarios mínimos de 1982 a la fecha. Por cientos de acumulación y deducción de intereses de 1992 a la fecha. Créditos generales de 1994 a la fecha. Valor de UDI'S de 1995 a la fecha. Tipo de cambio de 1995 a la fecha. Vía fax: tablas y tarifas trimestrales desde 1994 a la fecha.

2. PARA COMERCIO EXTERIOR

Se informa sobre: Sueldos y salarios, arrendamiento, régimen simplificado, actividades empresariales y pequeños contribuyentes. Personas físicas con actividades empresariales, profesionales, así como régimen intermedio.

Asimismo, se otorga información general de regímenes y trámites de Comercio Exterior, así como solicitud de autorizaciones.

3. PARA INFORMACIÓN GENERAL

En esta opción se encuentra información acerca de: Cédula de Identificación Fiscal con CURP, reformas fiscales del año, tarjeta tributaria, principales preguntas y respuestas sobre la Declaración Anual, Cédula de identificación fiscal con CURP.

Publicación de reformas en el Diario Oficial de la Federación. Requisitos adicionales de las promociones. Padrón de importadores.

4. PARA QUEJAS Y SUGERENCIAS

Existe acceso al correo de voz para manifestar quejas y sugerencias así como denuncias de actos de corrupción, preguntas de carácter fiscal, mismas que se contestarán a la brevedad posible.

La información proporcionada por este sistema también se puede obtener vía fax.

4) Orientación Colectiva

Este servicio se presta principalmente a sectores y agrupaciones de contribuyentes, y se brinda en dos vertientes:

a) Conferencias

Se ofrece información a los distintos sectores y agrupaciones de contribuyentes, sobre temas de interés como son, entre otros, las Reformas Fiscales, Régimen Simplificado, Asociaciones Religiosas, y Llenado de Declaraciones Anuales. Asimismo, se distribuye material editorial (folletos, trípticos, revistas) elaborado sobre temas fiscales diversos.

Estas conferencias se imparten con la finalidad de difundir los cambios en las disposiciones fiscales. Un ejemplo clásico es el de las conferencias sobre reformas, que se ofrecen tradicionalmente durante los meses de enero y febrero.

El programa de conferencias se realiza en todo el país con las principales agrupaciones, Cámaras y Colegios de industriales, empresarios, comerciantes y profesionistas, entre otras, además de las que son solicitadas por las propias agrupaciones. En estas conferencias se exponen los cambios y las consideraciones que los motivaron, y se responde a las preguntas de los participantes.

Existe otro esquema de orientación colectiva: las denominadas reuniones de orientación activa, cuya principal característica consiste en que siempre son presididas por los titulares de las Administraciones. Se llevan a cabo con los dirigentes de Cámaras y de agrupaciones con el fin de proporcionarles información sobre programas o acciones que la Secretaría esté implementando. Asimismo, se analiza la problemática y se toma nota de las sugerencias planteadas por los representantes de las agrupaciones.

b) Talleres Fiscales

Se ofrecen a los distintos sectores y agrupaciones de contribuyentes, sobre temas de interés como son, entre otros, los de Reformas Fiscales, Régimen Simplificado, Asociaciones Religiosas, y Llenado de Declaraciones Anuales. En dichas ocasiones se distribuye material editorial (folletos, trípticos, revistas) elaborado sobre temas fiscales diversos.

En éstos se proporciona información más detallada sobre un tema específico, ya que contemplan la realización de operaciones o cálculos mediante ejemplos que permiten a los participantes hacer sus propios cálculos para la determinación de sus impuestos, para el llenado de una declaración, para el registro de su contabilidad, etc. Un ejemplo claro es el programa de Talleres Fiscales que se desarrolla durante el período marzo-abril en la campaña de llenado de declaraciones.

Existe otro esquema de orientación colectiva: las denominadas reuniones de orientación activa, cuya principal característica consiste en que siempre son presididas por los titulares de las Administraciones. Se llevan a cabo con los dirigentes de Cámaras y de agrupaciones con el fin de proporcionarles información sobre programas o acciones que la Secretaría esté implementando. Asimismo, se analiza la problemática y se toma nota de las sugerencias planteadas por los representantes de las agrupaciones.

5) Programa de Prevención y Resolución de Problemas

Con el fin de ayudar a los contribuyentes que enfrentan problemas con la autoridad fiscal, existe un área de resolución de problemas que les brinda el apoyo de gestión y de orientación, y que interviene en favor de sus intereses cuando, después del análisis de su situación, se detecta la improcedencia del acto impuesto por la autoridad.

Este servicio de apoyo de gestión y de defensa de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, también se proporciona a las Cámaras y demás agrupaciones, así como a las misiones diplomáticas y consulados en el extranjero respecto de trámites en materia aduanera.

- Reuniones de Consulta Permanente

Con el propósito de mantener contacto con las principales agrupaciones de contribuyentes, se llevan a cabo reuniones con diversos sectores, fundamentalmente con los que se integran al Régimen Simplificado y que presentan problemas en el cumplimiento de sus obligaciones.

6) Programa de difusión

a) Material Editorial

Como un servicio más a los contribuyentes, se desarrolla año con año un programa editorial cuya intención es la de darles a conocer, principalmente a través de folletos, los temas que con mayor frecuencia que se consultan en las áreas de asistencia, y de los que por su grado de dificultad o por su novedad en materia fiscal, se consideran importantes.

Este material se pone a disposición en talleres, cursos, conferencias, y en la orientación personal que se brinda en las áreas de asistencia, colaborando así a

reforzar la información y a facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

b) Campañas de Difusión en Medios Masivos

Con la finalidad de dar a conocer a un mayor número de contribuyentes, las obligaciones fiscales de las que son sujetos, se establecen de manera periódica campañas de difusión en medios masivos como radio, prensa y televisión.

Entre las campañas destacan las siguientes:

- En el mes de febrero la denominada "Declaraciones informativas",
- En forma permanente, la de que se denomina "Declaraciones mensuales vía internet y tarjeta tributaria", en la que se recuerda a los contribuyentes la importancia del cumplimiento de esta obligación y se les ofrecen todos servicios con los que cuenta la Administración Tributaria para facilitar esta obligación,
- En el mes de mayo se lleva a cabo la de "Reparto de utilidades",
- En diciembre la campaña de "Retenedores" y,
- En forma permanente la de "Facilidades Administrativas del Régimen Simplificado".

Por último debemos resaltar la función de asistencia al contribuyente que se presta de manera personal, es decir, Orientación Personal, la cual se proporciona a los contribuyentes que acuden directamente a las áreas de Asistencia, pues estos servicios se otorgan constantemente en las 65 Administraciones Locales, en los módulos que se instalan en centros comerciales, o bien en las Unidades Móviles que recorren rutas en todo el país y que se ubican en zonas donde no hay oficinas del Servicio de Administración Tributaria, así como en lugares comunes en los que ha sido posible la habilitación de un espacio para atender al público. Constituyendo así uno de los medios más recurridos por los contribuyentes, para el asesoramiento de sus obligaciones fiscales.

4.3 DE LA FORMALIDAD DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

4.3.1 IMPORTANCIA

El presente punto que vamos a tratar, es de singular relevancia en nuestro tema de estudio, pues hasta ahora, hemos esbozado todo el ámbito que compone de manera general lo que significa la asistencia al contribuyente dentro de la relación jurídico tributaria, señalando en específico los sujetos que la conforman, por una parte el Estado y por la otra el contribuyente; asimismo señalamos sus obligaciones y la importancia que adquiere el cumplimiento correcto de las mismas, pues son éstas la base fundamental para la conformación de una real tributación, es decir, para una eficaz recaudación y su consecuente aplicación. Así también nos referimos que para el cumplimiento de dichas obligaciones, es necesario que el contribuyente cuente con una orientación fiscal precisa y eficiente, que le permita cumplir correctamente con sus obligaciones, resaltando, en este sentido, la función del Estado para asistir fiscalmente al contribuyente.

Pues bien, toca el turno ahora, de hacer el estudio respecto de la importancia que adquiere que las asistencias brindadas a los contribuyentes cuenten con las características esenciales que permitan a los mismos tener la certeza jurídica, de que dicha asesoría tributaria es correcta, es decir, que la asesoría fiscal que brinda el Estado sea estrictamente formal, que permita constatar su veracidad o en su defecto discutirse la misma, en los casos en que sea afectado por dicha asesoría.

Lo anterior, significa que las asistencias tributarias se realicen mediante los instrumentos necesarios o medios idóneos que permitan constatar que las mismas fueron proporcionadas por la Autoridad Fiscal y en cuyo caso, de haber sido ilegal, arbitraria o incorrecta, y haya ocasionando perjuicios al contribuyente, éste cuente con el medio preciso para demostrar que actuó conforme la autoridad se lo indicó, pudiendo en sus caso deslindarse de la responsabilidad por el

incumplimiento o cumplimiento incorrecto de sus obligaciones fiscales o, en su caso, repercutir contra el propio Estado por el daño causado. En este sentido, podemos anticipar que no hay mejor medio o instrumento que permita garantizar la seguridad jurídica al contribuyente respecto de la asistencia tributaria, que la formalidad escrita, pues es a través de ésta como se hace constar la función estatal de la asistencia al contribuyente.

Para lo anterior, resulta necesario hacernos el siguiente cuestionamiento, qué pasa cuando el contribuyente que ha deseado cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales acude a la Administración Tributaria para hacer asesorado respecto de dichas obligaciones, y obtiene una asesoría incorrecta, imprecisa, arbitraria y hasta cierto punto ilegal, y como consecuencia de la misma incumple o cumple de manera deficiente o incorrecta con sus obligaciones, cayendo con ello en infracciones fiscales que pudiesen ser sancionadas.

Partiendo de esta interrogante y en la solución que ya adelantamos en líneas anteriores, nos permitiremos ahondar sobre dicho cuestionamiento, para dar explicación a la respuesta del mismo.

Como hemos visto, la Administración Tributaria realiza diversas funciones para lograr cumplir con su obligación de asistir al contribuyente para que éste cumpla con sus obligaciones fiscales. Sin embargo, los actos de asistencia, pueden estar viciados de error, es decir, que la asesoría proporcionada, puede ser incorrecta, arbitraria o ilegal y en virtud de la cual se pueden originar consecuencias desfavorables para el propio contribuyente.

Debemos señalar que uno de los aspectos que distinguen la función de la Asistencia al contribuyente, respecto de las demás funciones de la Administración Tributaria, es la forma y las características en que se presenta su operación, dado que implica entre otros asuntos, una relación de comunicación y contacto

permanente con los contribuyentes, así como una comunicación, vinculación y/o dependencia con el actuar del mismo.

En ese sentido, podemos mencionar que con frecuencia y permanentemente, con motivo de la función estatal de la asistencia al contribuyente, las autoridades fiscales por un lado y, por otro los particulares, actuando estos últimos como contribuyentes, responsables o terceros, se comunican entre sí. Sin embargo, esta comunicación entre autoridades fiscales y particulares no puede ni debe darse en las condiciones arbitrarias y caprichosas en que lo decidan las primeras, por ello debe considerarse que dicha comunicación debe ser por escrito, a favor, beneficio y protección de los particulares.

La experiencia ha indicado que cuando los particulares y las autoridades se relacionan ya sea personalmente (verbal) o a través de otros medios distintos a los escritos (teléfono, internet, etc) como es el caso de la asistencia al contribuyente, tal situación se presta para que algunas autoridades incurran en arbitrariedades, sin dejar huella de su actuar, pues sus actos como las asistencias pueden ser incorrectas o ilegales, llegando con ello, a causar perjuicios a los particulares puesto que una orientación origina que el particular cumpla con su obligación de conformidad con la misma y si ésta es mal brindada el cumplimiento será incorrecto, consecuentemente podrá incurrir en infracción fiscal, de tal suerte que la comunicación entre éstos y las autoridades ya sea verbal o a través de otros medios de comunicación distintos a los escritos, puede ser realizada por las autoridades sin correr el riesgo de que su proceder sea cuestionado, ya sea por nuestros Tribunales o por otras autoridades de mayor jerarquía, al no constar por escrito su actuar.

Así, mediante esas formas de comunicación, la autoridad puede abusar del particular impunemente, ya que no deja huella de actuaciones arbitrarias o ilegales que pudiese generar, pues en el caso de que el particular se queje ante alguna otra instancia, dicha autoridad no tiene más que negar los hechos que le

imputa el particular para que éste se vea obligado a acreditar la verdad de los actos verbales o aquellos distintos a los escritos que le atribuye a la autoridad; situación que resulta casi imposible para el particular.

No debe olvidarse que existe un principio general del derecho, que estatuye que "el que afirma debe probar sus afirmaciones y el que niega no" a parte de que es de explorado derecho que "los hechos negativos no están sujetos a prueba". En estas condiciones, basta con que la autoridad a la que se atribuyen los actos (como los de prestar asesoría fiscal a los particulares) los niegue, para que el particular tenga la carga de probar la efectiva realización de los mismos y como tales actos no constan por escrito, éste estará impedido para acreditar fehacientemente su existencia, y por ello el medio de defensa que interponga en su contra, correrá el riesgo de desecharse o sobreseerse por improcedente.

Así, cuando la autoridad formula los actos de asistencia al contribuyente provoca que el particular no pueda defenderse de ellos, al no estar en condiciones de interponer en su contra los medios de defensa legalmente previstos, por no constar tales actos en documentos escritos.

Por eso se sostiene, sin duda alguna, que la comunicación entre autoridades fiscales y contribuyentes forzosamente debe ser por escrito, a favor, beneficio y protección del particular, ya que sólo de esta manera podrá impugnar los actos que considere ilegales en su perjuicio, de lo contrario se provocaría la indefensión de los particulares.

Lo anterior se puede afirmar ya que la autoridad fiscal obtiene las siguientes ventajas, (desde luego ilegales):

- a) Por un lado, en el caso de que su asesoría no se apegue a derecho, elude cumplir con el contenido del artículo 16 Constitucional, que estatuye que todo acto de molestia debe estar fundado y motivado;

- b) Por otro lado, el contribuyente no podrá interponer con posterioridad algún medio de defensa, en virtud de que los actos de éste, tendientes a cumplir con sus obligaciones fiscales, no obstante que hayan sido guiados u orientados por la autoridad tributaria, al no haberse constatado por escrito las nuevas responsabilidades fiscales y legales las está asumiendo el particular, en este sentido, dichos actos serían efectuadas no con base en un acto de la autoridad, pues el mismo no existiría, sino que el propio particular, de una forma libre y espontánea, reconociendo expresamente su actuar, y en consecuencia, asumiría las responsabilidades legales y fiscales que originalmente no tenía. En este caso no procede ningún medio de defensa, porque no existe algún acto de molestia proveniente de las autoridades fiscales; y
- c) Por último, ante la ausencia de mecanismos o instrumentos que puedan constatar la responsabilidad del Estado por su falta de cuidado al brindar la orientación fiscal, el contribuyente queda en absoluto estado de indefensión, toda vez que los perjuicios causados a su patrimonio no podrían ser resarcidos.

Con lo anterior resulta evidente que la autoridad fiscal al asistir al contribuyente sin la formalidad esencial que es la escrita, priva al particular de sus garantías de legalidad y de audiencia, al impedirle que haga uso de los medios de defensa que legalmente se le conceden, y en consecuencia, atentan contra el principio de seguridad jurídica, que debe existir en cualquier Estado que pregone ser un auténtico Estado de derecho.

Ahora bien, en cuanto a los daños que pudieran producirse al contribuyente, podemos mencionar que el resultado inmediato de una asesoría tributaria incorrecta o errónea, provoca la aparición de infracciones fiscales, ello es así toda vez que un mala orientación para cumplir con las obligaciones, trae como

consecuencia directa un cumplimiento impreciso o incorrecto respecto de las mismas, aparejando con ello la existencia de infracciones y la imposición de sus respectivas sanciones.

En el capítulo segundo de nuestro estudio, abordamos el tema de las infracciones fiscales pero lo tratamos desde un punto de vista superficial, es decir, desde un punto de vista objetivo de la materialización de la infracción, o mejor dicho de la aparición y su respectivo trato legal, sin embargo vale la pena analizar ahora el sentido subjetivo de la materialización de dicha infracción esto es el trasfondo u origen real de la misma ya que partiendo de ese punto podemos resaltar aún más la importancia la importancia que adquiere la formalidad de la asistencia al contribuyente, pues con ellos un contribuyente podría deslindarse de la responsabilidad de alguna multa o sanción por infracción, si comprueba que su actuar fue guiado precisamente por la orientación de la autoridad fiscal.

Por lo anterior, es necesario hacer mención de los elementos que integran las infracciones tributarias, ello con la finalidad de conocer si las circunstancias que dieron origen a la infracción configuran objetivamente los elementos de la misma o pueden desvirtuar subjetivamente a través de los mismos, su asignación.

En principio debemos mencionar como uno de los elementos subjetivos tan discutidos e importantes de la infracción tributaria, como lo es la culpabilidad, pues este representa uno de los factores que nos permiten conocer el grado de responsabilidad que tiene el particular en el incumplimiento o mal cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, es importante señalar las causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad del particular respecto de una infracción fiscal y su correspondiente sanción.

Elementos de la Infracción Fiscal. La doctrina no tiene un criterio unánime acerca de si uno de los elementos de la infracción es la culpabilidad. Una corriente sostiene que el incumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales tiene como consecuencia a la infracción, sin considerar el carácter subjetivo del ilícito;

es decir, si la infracción es dolosa o culposa, o sea que las contravenciones son ilícitos de simple antijuricidad objetiva.

Otra vertiente sostiene que la culpabilidad constituye una de las características de la infracción fiscal, lo que implica que ésta no puede existir sin dolo o sin culpa.

Por nuestra parte, coincidimos con la segunda corriente, ya que, si tomamos a la culpabilidad como género y al dolo o la culpa como especies, es posible garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que con este elemento se puede graduar la medida de la responsabilidad y, asimismo, la rigidez de la pena.

Si, por ejemplo, el incumplimiento de la obligación fiscal se debe al desconocimiento de la ley, no se puede imponer la misma sanción que se aplicarla al infractor que deja de cumplir dolosamente.

La culpabilidad se gradúa con los motivos y la personalidad del infractor, y para ello se tiene en consideración las circunstancias agravantes y las atenuantes, que implican mayor o menor culpabilidad y dan lugar a una mayor o menor pena.

La culpabilidad se configura en razón de la exigibilidad de respetar las disposiciones jurídicas. La intención o negligencia del contribuyente, al incumplir con las obligaciones sustantivas o formales, se convierte en dolo o culpa. Si el obrar del contribuyente es intencional, se presentará el dolo. Por el contrario, una actuación negligente implica la culpa.

Ahora bien, en el derecho penal fiscal se presentan causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad, mismas que son aplicables a las infracciones de carácter fiscal

La legislación fiscal federal señala
Como causas atenuantes o excluyentes
De responsabilidad:

- a) El error.
- b) La fuerza mayor o el caso fortuito.

Error: es reconocido por la doctrina del derecho penal como excluyente o atenuante de la responsabilidad, y tal principio es aplicable a las infracciones de carácter fiscal.

El error del contribuyente que infringe lo dispuesto en la norma fiscal es lo opuesto al dolo, el cual lleva implícita la intención de cometer la conducta ilícita.

El error de derecho consiste en una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición fiscal.

Tal error puede suscitarse, sobre todo, en virtud de leyes fiscales poco conocidas, modificadas con frecuencia, difíciles en su lenguaje. En otras palabras, el contribuyente puede incurrir en error legal debido a la reforma anual de las disposiciones fiscales, a la falta de difusión de la ley, al lenguaje técnico con que generalmente es redactada la norma.

Caso fortuito: es aquello que no pudo ser visto o que, habiéndolo sido, fue imposible evitar. El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello implique desconocer la diferencia que existe entre ambos, ya que la primera depende de la naturaleza y en el caso fortuito se supone un acontecimiento causado por el hombre, si bien el resultado fue incalculable, es decir, se encuentra fuera de la previsibilidad humana.

Esta excluyente de responsabilidad esta prevista en el artículo 73, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, donde textualmente se señala: "No se impondrán multas... cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito".⁵³

De lo anterior podemos constatar que la culpabilidad así como las causas de exclusión, son elementos subjetivos sustanciales que permitan corroborar el grado de responsabilidad de los contribuyentes en las infracciones fiscales, sin embargo, si no se tienen los Instrumentos idóneos que permitan constatar dichos elementos, difícilmente podría desvirtuarse, en su caso, la responsabilidad de respecto de dicha infracción.

Como hemos mencionado, en razón de la información y asistencia tributaria, el contribuyente que no sigue los dictados de la Administración puede verse sometido a sanciones, sin embargo, cuando se cumple escrupulosamente con los

53 Calvo Ortega, op. cit., pp. 386 - 389

mismos si posteriormente resultan erróneos los criterios comunicados, igualmente se verá sometido a sanciones. Por ello, consideramos que se debe exonerar al contribuyente de la responsabilidad por infracción tributaria, cuando éstos adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria, ya sea a través de publicaciones, comunicaciones, informaciones o contestaciones, toda vez que ello implicaría la exclusión de todo tipo de sanciones, puesto que la realización de la conducta del contribuyente fue realizada conforme a la información suministrada por la autoridad fiscal.

En ese orden de ideas, debe exigirse a la Administración Fiscal la formalidad escrita en sus actuaciones de asesoría tributaria, ya que para que la exoneración sea efectiva, debe demostrarse con claridad y efectividad la actuación de la autoridad fiscal, de forma tal, que ésta no pueda alegar que el contribuyente no cumplió o no entendió los criterios manifestados, y consiga con ello poder imponer sanciones.

Por lo anterior, es necesario hacer hincapié en la importancia de que la Administración tributaria, en el desempeño de su función de asistir a los contribuyentes cuente con la formalidad esencial, como lo es la escrita, para garantizar el correcto desempeño de esa función y la certidumbre jurídica al contribuyente respecto de la efectividad que dicha asesoría genere en el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales, y es que, debemos profundizar en la idea de que exista un justo equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento de la obligaciones de éstos.

4.3.2 REGULACIÓN EN EL DERECHO MEXICANO

Al establecerse la obligación a las autoridades fiscales de asistir al contribuyente (artículo 33 del Código Fiscal de la Federación) se contempla correlativamente el derecho del propio contribuyente a obtener la información y orientación necesaria,

acerca de los trámites, proyectos, actuaciones o solicitudes que tengan que realizar para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siendo orientados conforme a los requisitos técnicos y jurídicos que las disposiciones fiscales vigentes impongan.

En tal circunstancia, debemos resaltar precisamente el hecho de que el brindar asistencia tributaria a los particulares por parte del Estado, resulta, como lo hemos visto, una obligación del mismo y como tal, debe cumplirse rigurosamente y de forma correcta, tal como lo exigen los principios de legalidad y seguridad jurídica, pues el Estado debe comprometerse al igual que los contribuyentes cuando realizan la determinación y pago de sus impuestos, de que los mismos son exactos, ya que de no hacerlo correctamente, éstos incurren en infracciones fiscales. Así debemos entender que, en ese mismo sentido debe sujetarse y guiarse la actuación del Estado al asistir al contribuyente, es decir, su actuar debe ser preciso y correcto, que garantice al contribuyente que la orientación brindada a éste, redundará en un correcto cumplimiento de sus obligaciones, y que en caso contrario el Estado asumirá la plena responsabilidad de las consecuencias que se deriven de su incorrecto actuar.

En ese sentido, debemos mencionar que no está lo suficientemente claro en la legislación tributaria mexicana (de hecho no está contemplado) que el contribuyente que obedezca a la administración tributaria se libere de la responsabilidad que se pudiese generar por un incumplimiento o mal cumplimiento en sus obligaciones fiscales, originado por la orientación de dicha administración, en consecuencia, se resta eficacia a la asistencia fiscal y se añade inseguridad jurídica a la misma. Por ello, consideramos que se debe exonerar al contribuyente de la responsabilidad por infracción tributaria, cuando éstos adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria, ya sea por medios de publicaciones, comunicaciones, informaciones o contestaciones, implicando con ello la exclusión de todo tipo de sanciones, puesto

que la realización de la conducta del contribuyente fue realizada conforme a la información suministrada por la autoridad fiscal.

Por otro lado, algunos juristas señalan que resulta irrelevante e innecesario que la asistencia al contribuyente se formalice, pues argumentan que el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 34 la posibilidad a los particulares para plantear sus dudas a las autoridades fiscales de manera escrita, así en términos textuales del citado precepto se establece que: "las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las preguntas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente..."

Como podemos apreciar las consultas que se hacen a las autoridades fiscales con base en el referido artículo 34, son exclusivamente para situaciones reales y concretas y de manera individual. En ese sentido debemos considerar que las asistencias tributarias que brinda el SAT a través de su unidad de Asistencia al Contribuyente son en la mayoría de los casos respecto de situaciones generales, es decir, sobre situaciones en la que, la generalidad de los contribuyentes se suele situar, sin embargo, ello no debe significar que al brindar dicha asesoría, la autoridad se pueda apartar de los principios de legalidad y de eficiencia administrativa, más aún del de seguridad jurídica, máxime si su función incide en el actuar del contribuyente para que éste cumpla cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Asimismo, consideramos que si cada contribuyente realizara una consulta en los términos que establece el artículo 34 del Código Tributario, se vería afectado el principio de economía que rige la tributación en cualquier Estado, pues la Administración tributaria se encontraría ante una saturación de asuntos, muchos de ellos similares, que requerirían de una misma contestación, implicando con ello un entorpecimiento en la labor administrativa, además de que perdería razón de ser la unidad de Asistencia al Contribuyente, pues, su función básica que es la de informar y orientar al contribuyentes, perdería funcionalidad.

Por otra parte, diversos juristas han opinado que toda comunicación que se establezca entre autoridades fiscales y particulares, forzosamente debe ser por escrito estando prohibida la comunicación verbal, así como aquellas otras distintas a la escrita.

En ese mismo enfoque debemos entender que los particulares están en su derecho de exigir que lo que la autoridad les quiera manifestar, se los dé a conocer por escrito, tal como lo manda la Constitución y el Código Fiscal de la Federación.

En efecto, el artículo 8º. Constitucional, en su primer párrafo, dispone los siguiente:

ARTICULO 8º. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito...

Queda claro que constitucionalmente se dispone que los particulares pueden dirigirse a las autoridades, formulándose peticiones o solicitudes, con la salvedad de que forzosamente deben hacerlo por escrito.

Asimismo, el segundo párrafo del citado artículo Constitucional, dispone lo siguiente:

"A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario".

En el mismo sentido, el artículo 16 Constitucional, en su primer párrafo, dispone lo siguiente:

ARTICULO 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...

En el mismo sentido, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala que toda notificación que deba realizarse al contribuyente deberá contar entre otros requisitos, que los mismos consten por escrito, en esta circunstancia se debe recalcar que la función del fisco, como la asistencia al contribuyente, por ser una actuación de constante comunicación al particular, esta debe realizarse de manera escrita tal como lo precisa el citado código.

Por lo tanto, las autoridades al contestar las peticiones que les formulen los particulares, deben por disposición Constitucional expresa, dar respuesta de forma escrita, esto es, cualquier tipo de respuesta o información que dé la autoridad entorno a las peticiones que realicen los particulares u obligaciones que tengan con estos, e incidan en la forma de actuar de los mismos, debe contenerse forzosamente en un acuerdo escrito.

En ese sentido, resulta ilegal el proceder de la autoridad cuando emite actos de forma verbal o distintos a los escritos, ya que ni siquiera da la oportunidad de defenderse en contra de ellos, al no consignarlos por escrito, con lo cual le impide al particular impugnarlos y defenderse de los mismos.

Por último, debemos considerar que la operación de la asistencia al contribuyente se orienta a fortalecer dos aspectos fundamentales: el primero tiene que ver con el servicio y la calidad en la atención a los contribuyentes, y el segundo se orienta a apoyar y agilizar la toma de decisiones de la administración tributaria para fortalecer el control y administración de los créditos y obligaciones de los contribuyentes. En tal virtud es evidente que la formalidad escrita en la función de la autoridad fiscal de asistir al contribuyente, es el mecanismo idóneo para garantizar la seguridad jurídica que establecen los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna. Por ello el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, debe prever que la asistencia que ofrezca la autoridad fiscal debe realizarse con la formalidad escrita, pues ésta medida permitirá obtener a los contribuyentes la

certidumbre de que dichas asesorías son ciertas, y en cuyo caso, de ser erróneas puedan ser controvertidas, evitando con ello perjuicios a los propios contribuyentes.

4.4 CONSECUENCIA DE LA FORMALIZACIÓN DE LA ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

4.4.1 LA SEGURIDAD JURÍDICA.

En un Estado de derecho, el ejercicio de las atribuciones y facultades y, su consecuente, respeto irrestricto al orden constitucional y legal, constituyen, por una parte, el eje de la legitimidad de las autoridades y, por la otra, la garantía de seguridad jurídica de los habitantes. La seguridad jurídica equivale a la certeza moral que tiene toda persona, de que su persona, familia, bienes y derechos le serán respetados objetivamente. Consecuentemente, la seguridad jurídica como tal, se basa en un aspecto objetivo para lograr el fin subjetivo, que no es otro que el eliminar la potencial arbitrariedad en las relaciones entre las autoridades y los particulares.

"Pero la seguridad jurídica que deriva de la existencia del Estado no puede localizarse sólo en su condición de poder público componedor de conflictos. El Estado, que adquiere su máxima expresión en tanto jurificación del poder público, expresa también la seguridad a través de su función de garantía. Por ello, la seguridad en el Estado no podrá ser otra cosa que la seguridad mediante la positividad del derecho; seguridad, por una parte, previa al conflicto, entendida como la existencia de instrumentos tuteladores de intereses individuales. Y seguridad, por otra parte, en tanto componedora y armonizadora de tales intereses cuando los mismos colisionen en eventuales conflictos".⁵⁴

⁵⁴ García Novoa, César, *El Principio de Seguridad Jurídica en materia Tributaria*, Barcelona, 2000, p. 23

"No es de extrañar que siendo un principio que da lugar a un derecho cuya satisfacción es posible a través de diversos medios, su contenido se garantice con otros principios que se reputan como adecuados para formar parte de esos medios y a través de cuya realización y correcta práctica la propia seguridad jurídica puede llegar a alcanzarse".⁵⁵

Así, la seguridad jurídica se garantiza mediante la legalidad, pues en un modelo de Estado en el que se ampara la seguridad jurídica, la legalidad es entendida como juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de todos los poderes públicos al Derecho en el sentido de que éste sea límite y cauce del ejercicio del poder, exigiendo con ello que los actos de cualquier autoridad –en nuestro caso la Administración tributaria– se adecuen a las leyes.

Se debe entonces, entender a la seguridad jurídica como valor y principio, porque sólo así podremos afirmar que su trasgresión por la actividad administrativa no nos merecerá un mero juicio de legitimidad sino que podremos decir que estamos ante un supuesto de inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o contenciosos administrativo.

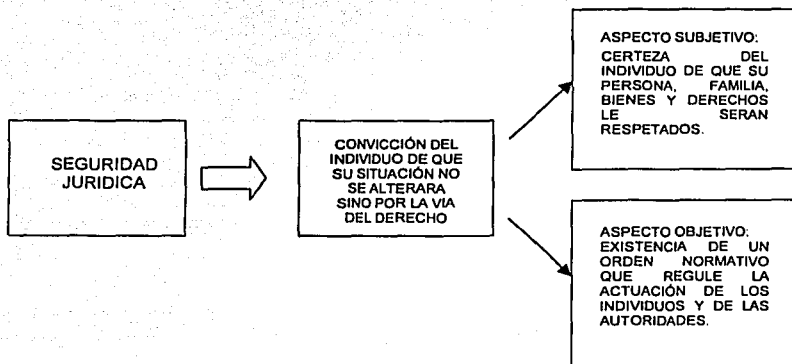
Sólo si nos hallamos ante un principio, más aún cuando el mismo se encuentra constitucionalizado, puede la seguridad jurídica servir como instrumento para fiscalizar la actividad administrativa o anular actos en general de la Administración. Sólo si estamos ante un principio podremos utilizar la seguridad jurídica como criterio para el enjuiciamiento de actuaciones discrecionales de la Administración.⁵⁶

Por ello, si partimos de que estamos ante un principio y valor, la seguridad jurídica tendrá una función limitadora y la mayor o menor efectividad de tal función dependerá de su grado de concreción en una garantía individual a favor del ciudadano y de las facultades que el ordenamiento atribuya a éste para obtener

⁵⁵ *Ibid.*, p. 44
⁵⁶ García Novoa, *op. cit.*, p. 39

una reacción jurídica adecuada, permitiéndole instar la depuración de la actividad administrativa incorrecta o contraria a la normatividad.

En consecuencia, la seguridad jurídica, al ser la máxima expresión del Estado de derecho, exige la adecuación de las leyes a los mandatos constitucionales y, por ende, en los actos de cualquier autoridad gubernamental. Por ello, como se ha venido señalando, bajo este derecho se presupone la eliminación o inexistencia de toda arbitrariedad personal o gubernamental y, en caso de existir ésta, la restitución del derecho violado o desconocido.

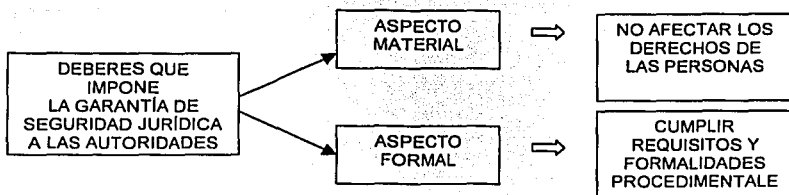


El Estado debe de vigilar que todos los órganos fiscales de la Administración pública que lo componen, observen con cuidado sus atribuciones y cumplan escrupulosamente con los deberes que les imponen, en el caso, de la Administración de Asistencia al Contribuyente al asistir al particular, se exige que lo haga con estricto apego a las disposiciones fiscales, siguiendo en todo momento, tanto el principio de legalidad como el de eficiencia administrativa, con el fin de conducir en forma transparente y por el camino de la legalidad los actos de las autoridad fiscal, permitiendo con ello a los contribuyentes y demás sujetos obligados, la posibilidad de la certidumbre, la justicia y equidad.

Ahora bien, la garantía de seguridad jurídica formalmente obliga a las autoridades gubernamentales a revestir todos sus actos con el cumplimiento irrestricto de una serie de formalidades y requisitos procedimentales, sin los cuales, dichos actos resultarían inconstitucionales o ilegales (según el caso), complementándose con esto la garantía de legalidad.

En el aspecto material, la garantía de seguridad jurídica impone a las autoridades gubernamentales una obligación de no hacer y no permitir, que se traduce en la no afectación de los derechos de las personas (con las salvedades previstas).

En consecuencia la seguridad exige a la Administración tributaria, por ende a la unidad de Asistencia al Contribuyente, que su actividad sea formalmente escrita y materialmente eficaz, es decir, que la forma de brindar la asesoría fiscal a los contribuyentes, sea instrumentada a través de mecanismos que permitan garantizar la eficiencia en la asistencia tributaria, salvaguardando con ello, los intereses tanto de los contribuyentes como de las autoridades, pues los primeros tendrían la certeza de cumplir correctamente con su obligaciones, mientras que los segundos la seguridad de una mejor recaudación. Así tenemos que:



Ahora bien, la seguridad jurídica en materia fiscal, según Sainz de Bujanda, en su doble manifestación (certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad) "ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia".⁵⁷

⁵⁷ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, España, 1973, p. 330

Así la seguridad jurídica esta destinada a servir de límite al ejercicio del poder público, cuyo fundamento se encuentra en la idea liberal de separación entre el Estado y la sociedad y en la necesidad de un orden jurídico protector de ésta frente a aquél, y es que en un Estado constitucional la legalidad equivale, en su sentido amplio, a vinculación de todos los poderes públicos con el ordenamiento jurídico, y sólo en esta forma de Estado la garantía de seguridad exige ajustarse a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución.

De este concepto se desprende la sinonimia de las garantías de legalidad y seguridad jurídica. La esfera de los gobernados (contribuyentes) sólo puede ser afectada en los casos y con los requisitos que establece la ley, o sea, la legalidad o juridicidad encarna a la seguridad jurídica.

Pérez, concluye que la íntima relación existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica viene dada por la importancia de la ley, como vehículo generador de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.⁵⁸

En materia tributaria, las violaciones de la seguridad jurídica pueden tener lugar a través de actos administrativos que aplican normas de rango legal o reglamentario. Ello es así, pues la inseguridad radica en la propia forma de aplicar la norma, como sería el caso de aquellas potestades atribuidas por la ley que por su carácter genérico pudieran hacer pensar que se está legitimando una actuación administrativa no lo suficientemente sometida al orden jurídico. Por eso, la posible reacción del ciudadano contra actividades contrarias a la seguridad jurídica deberá tener lugar a través de la reacción contra esos actos. En este sentido se puede concluir que la arbitrariedad constituye el principal problema a resolver.

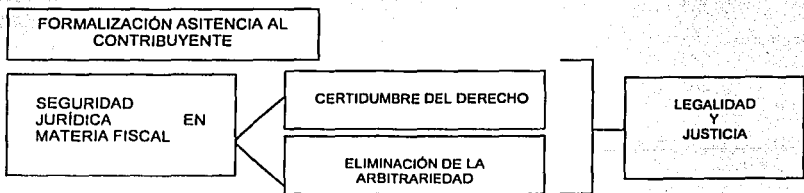
⁵⁸ Santiana Loza, Salvador, "El fortalecimiento de la Seguridad Jurídica de los Contribuyentes", en *Revista INDETEC*, México, núm. 98, 1996, p. 5

Sainz distingue entre la arbitrariedad normativa en la cual incluye la actividad u omisión arbitraria del estado en la elaboración de las normas jurídicas y la arbitrariedad aplicativa, que refiere al comportamiento u omisión jurídicamente irregular del estado en la aplicación del derecho.⁵⁹

Ahora bien, con el objeto de procurar materializar el principio de seguridad jurídica mediante la eliminación de las causas de arbitrariedad, el contribuyente debe tener, entre otros medios y a su disposición, los instrumentos que permitan modificar las acciones gubernamentales, así se podrá llegar al principio rector de otorgar un mayor y mejor equilibrio en las relaciones autoridad fiscal-contribuyente.

Por ello, la necesidad de que la actividad de asistencia fiscal del Estado deba de estar formalizada a través de medios escritos, para que los actos que puedan resultar erróneos, arbitrarios o ilegales, puedan constatarse y en sus caso poder ser eficazmente combatidos por las distintas vías administrativas o contenciosas, garantizando así el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Pues, "siendo la seguridad jurídica el contenido de la legalidad fiscal, se supera la mera función legitimadora del referido principio de legalidad, para convertirse a través de la seguridad y la certeza en el vehículo indispensable para la obtención del bien común dentro del marco del estado de derecho, de forma que el ejercicio del poder tributario no afecte los derechos fundamentales de la persona humana".⁶⁰



⁵⁹ Ibid. p 6

⁶⁰ Santana Loza. op cit. p 7

La formalización de al asesoría tributaria implicaría que los actos de la autoridad fiscal en caminados a desempeñar dicha función, tengan mayor certidumbre para los contribuyentes, ya que la actividad errónea o irregular de la asistencia, es decir, que la misma fuera ilegal arbitraria o incorrecta, provocaría diversas consecuencias, desde luego favorables para el contribuyente y desfavorables para la autoridad.

Al respecto, Carlos Luqui afirma que "las consecuencias que produce el acto administrativo viciado de error son: 1) hacer que el acto pierda, para el contribuyente, el carácter coactivo que tiene el acto regular; 2) el derecho que adquiere el contribuyente para repetir lo pagado; 3) que respecto al acto erróneo, por ser nulo, no corre la prescripción; 4) que ese acto puede ser válido cuando el error es material (ratificado), no lo es cuando el error es sustancial, para lo cual es necesario dictar otro acto. Ahora bien, del acto erróneo no pueden resultar penalidades, y si las aplica la Administración su improcedencia puede ser válidamente discutida.⁶¹

Por lo anterior podemos concluir que al jugar la Asistencia al Contribuyente un papel fundamental en el conjunto de la administración tributaria debido a que sus actividades y tareas implican establecer de manera directa o indirecta una relación y comunicación muy estrecha con los contribuyentes a la hora que éstos desean o están obligados a realizar una solicitud, petición, recurso o trámite relacionado con sus obligaciones y créditos fiscales, la formalidad escrita en la asesoría fiscal, implica garantizar el principio de seguridad jurídica en los contribuyentes.

Ello es así, toda vez que la Asistencia al Contribuyente al tener a su cargo la prestación de los servicios de atención, asistencia, orientación e información necesaria para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y

61 Luqui, op. cit., p. 247

ejercen sus derechos fiscales, su función debe ser operada con el apoyo de una serie de mecanismos y medidas para garantizar que dicha relación y contacto con el contribuyente sea apegada a la legalidad, eficiencia, efectividad y calidad, y siendo los instrumentos escritos, el mecanismo preciso, para garantizar esos principios, concluimos que la formalidad escrita en la actividad de la asesoría tributaria es el medio idóneo que brinda plena seguridad jurídica al contribuyente, respecto de la orientación fiscal que es proporcionada por la Administración Tributaria.

4.4.2 REPARACIÓN DEL PERJUICIO POR CAUSA DE ASESORIAS INCORRECTAS

De una u otra manera debemos estar conscientes que el ejercicio de la función administrativa de ninguna forma puede ser considerado como una impunidad, ya que la existencia del Estado de Derecho obliga el sometimiento al mandato legal. En este sentido, el Estado, en el ejercicio de sus funciones y en el cumplimiento de sus actividades, puede causar daños o perjuicios a los administrados; por esto, resulta necesario dentro de una autentica justicia administrativa el resarcimiento de daños o perjuicios que pueda causar el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones

Así, siempre que se produzca un daño o un perjuicio en el patrimonio de un particular, sin que éste, venga obligado por una disposición legal o vínculo jurídico a soportarlo, encontrando su causa desencadenante precisamente en el mencionado funcionamiento, mediante un nexo de efecto a causa, ha de entenderse que se origina automáticamente en la administración la obligación de su directo y principal resarcimiento, ya que, "por responsabilidad de la administración ha de entenderse aquella obligación general que a la misma incumbe, de resarcir a los particulares de los daños y perjuicios, que no estando

obligados por imperativo legal u otro vínculo jurídico a soportar, sean consecuencia del quehacer administrativo de aquella".⁶²

Por tal razón, el funcionamiento del Estado de derecho exige que cualquier actividad que este desempeñe, aún más si esta tiene ingerencia en el actuar de los contribuyentes, como la asesoría tributaria, debe estar apegada a derecho con la formalidad suficiente que garantice la certidumbre al particular respecto del actuar del Estado, máxime si se puede llegar a lesionar o causar un daño al propio contribuyente.

Mucho se ha señalado que la asesoría fiscal que presta la autoridad tributaria a los particulares, no constituyen actos administrativos, pues las respuestas dadas en dichas asistencias, tienen un carácter de mera información, y por ende no vinculan a la Administración Tributaria, pues las convierte en meras informaciones incapaces de activar la revisión jurisdiccional del Estado. Sin embargo, consideramos que dicha interpretación es incorrecta, pues se debe aceptar, en todo caso, que toda actuación de las autoridades fiscales como lo es del Servicio de Administración Tributaria y su unidad de Asistencia al Contribuyente, representan actos de la administración pública y como tales, deben ser susceptibles de revisión.

Sin embargo, no obstante que puedan considerarse como vinculantes de la administración, la asistencia al contribuyente es una forma de canalizar la labor interpretativa de la Administración tributaria, pues es una modalidad de funcionamiento del servicio público, y en este caso, el SAT a través de su unidad especializada, es quien tiene atribuida esa potestad; misma que es capaz de lesionar los intereses de los particulares y, por ello, igualmente capaz de activar el resorte de la responsabilidad de la Administración tributaria.

⁶² Tamayo Jaramílo, Javier, *La Responsabilidad del Estado*, Temis, Bogotá, 1997, p. 17

Al respecto, Zornoza Pérez señala que esa actuación (asistencia al contribuyente) "encuentra su justificación en el hecho de que la Administración no puede abdicar del cumplimiento de sus deberes de asistencia para con los ciudadanos derivados, en materia fiscal, de los especiales vínculos existentes en la relación jurídico tributaria, ni tampoco puede defraudar una confianza que resulta digna de protección jurídica ya que, si así fuera, al menos a nuestro parecer, nos introduciríamos de lleno en el ámbito de la responsabilidad patrimonial".⁶³

Y es que debe considerarse además que todos los actos de la administración son necesariamente en alguna medida, actos administrativos, y dado que la asistencia al contribuyente constituye de una u otra forma un funcionamiento de la Administración, el mismo, resulta ser un acto administrativo y por ende susceptible de responsabilidad.

Al respecto existen diversas teorías en relación a la responsabilidad del Estado de entre las cuales podemos mencionar a las siguientes: La *Teoría Organicista* que manifiesta que el Estado sólo puede actuar a través de sus órganos, los cuales se integran por un elemento objetivo (competencia) y uno subjetivo (funcionario). Todo lo que éstos hagan se entiende por hecho por la propia administración, por lo que si al actuar lesionan a un particular, el Estado debe responder por los daños causados. La *Teoría de la Proporcionalidad de Cargas* considera que sólo es procedente la indemnización por actos ilegales, sin embargo, existen actos legales que causan daños y que, por lo tanto, también deben repararse por el Estado que los produjo. La *Teoría de la Responsabilidad por Riesgo*, la cual se funda en el principio de que el ejercicio de una facultad, o la prestación de un servicio público, implica un riesgo por el desempeño de la actividad y, por lo tanto, si con motivo de ese ejercicio llega a causar algún daño debe ser reparado.⁶⁴

63 Mata, María Teresa, *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria*. Lex Nova, España, 1997, p. 153.
64 Delgado Güierrez y Lucero Espinosa, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo*. Limusa, México, 1991, pp. 166 y 167.

No obstante esas teorías, las mismas quedan absorbidas por las consecuencias del Estado de Derecho, cuyos principios fundamentan la responsabilidad del Estado en el derecho público; ya que estos principios o postulados forman un complejo y tienden a lograr la seguridad jurídica y el respeto del derecho de los administrados.

Ahora bien, el estudio de la responsabilidad del Estado se facilita al conocer sus elementos, por ello resulta necesario dentro de la presente investigación el conocimiento de los mismos, toda vez que es a partir de éstos, como se puede ubicar que el Estado como asesor fiscal de los contribuyentes, puede llegar a incurrir en responsabilidad, si su actuar es incorrecto e ilegal, pues sólo basta que se den los exige, para que el Estado tenga la obligación de resarcir, así tenemos que los elementos de la responsabilidad estatal pueden clasificarse en:

La acción u omisión.

Los sujetos.

El daño.

La culpa.

El nexo causal.

“La acción u omisión. En materia de responsabilidad la acción se produce por actos o hechos ilícitos o arbitrarios, al hacer lo contrario a lo que la obligación jurídica determina o establece; o hacerlo de manera incorrecta y deficiente; en cambio, la omisión es un no hacer que de igual manera es causa del daño producido; es un abstenerse de obrar tal y como lo determina o establece la norma que regula el debido ejercicio de la función pública.

El daño. Sin daño o sin perjuicio no se puede hablar de la existencia de una responsabilidad, en virtud de que ésta tiene como fin la reparación o, en su caso,

la indemnización respectiva, lo cual no se puede lograr si no existe algo que reparar".⁶⁵

Esguerra Portocarrero⁶⁶ señala que para que el daño pueda considerarse como fundamento de la responsabilidad debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Que el daño sea cierto, lo que implica que deba existir la evidencia de haberse producido y no pueda ser eventual, posible o hipotético.
- b) Que el daño no haya sido reparado.
- c) Que el daño sea personal del demandante.

Al respecto, algunos estudiosos de la responsabilidad del Estado consideran que para que el daño se impute a la administración no es necesario localizar el agente concreto que lo haya causado. Puede tratarse y así ocurre con frecuencia de daños anónimos e impersonales, no atribuibles a persona física alguna, sino a la organización en cuanto tal. La titularidad de esa organización o servicio justifica por sí sola la imputación de los mismos a la administración, tanto si ese servicio ha funcionado mal (culpa por acción), como si no ha funcionado (culpa por abstenciones cuando existe un deber funcional de actuar), o si lo ha hecho defectuosamente (falta al deber de diligencia funcional).

"La culpa. Es injusto que la víctima tenga que soportar el daño y no su autor, en aquellos casos en que no ha existido culpa. Por este último motivo surgió la Teoría de la Responsabilidad Objetiva, conforme a la cual debe repararse el daño, independientemente de que exista o no la culpa. En este sentido, debemos señalar la "culpa por negligencia" en la que se incurre cuando se realiza un hecho o se incurre en una omisión, sin ánimo de perjudicar, y sin embargo por la imprevisión, negligencia, falta de reflexión o de cuidado, el daño se produce.

⁶⁵ Ibid. pp. 170 - 175
⁶⁶ Idem

Situación que dentro de la Administración Tributaria, en específico dentro de la Unidad de asistencia al Contribuyente se suele suscitar.

Nexo Causal. La responsabilidad resarcitoria no tiene lugar por el solo hecho de producirse el daño o el perjuicio, sino que es menester que éstos se originen como consecuencia inmediata y directa de la culpa del actuar incorrecto, arbitrario o ilegal en el ejercicio de la función pública”.⁶⁷

En consecuencia, si se produce un daño surge, en general, la obligación de repararlo o de indemnizarlo a cargo de quien lo ha producido, por lo tanto si la Administración tributaria, en el desarrollo de su actividad de asesorar fiscalmente al particular, produce daños al contribuyente, como consecuencia del mal funcionamiento en ese servicio, surgirá, siempre que se cumplan los requisitos de la responsabilidad, la obligación de resarcir el daño causado

Ahora bien, cuando el Estado realiza un acto ilegal o arbitrario existe la posibilidad de que el gobernado afectado lo impugne, vía recurso administrativo, vía contencioso-administrativo, ante los tribunales administrativos o judiciales, según corresponda. Pero esto no es suficiente para lograr una verdadera justicia administrativa, ni refleja la existencia de un pleno Estado de Derecho, sino que es necesario contar con los instrumentos idóneos para lograr una indemnización al perjuicio o daño que pueda ocasionar con su actuar el Estado y de esta manera hacer efectiva la responsabilidad del mismo, ya que cuando se alega que la conducta irregular de la administración produjo el daño (por falla del servicio) tendrá que probarse esa irregularidad, salvedad hecha de los eventos en que esa falla se presume. En ambas hipótesis ese primer presupuesto de la responsabilidad deberá gobernarse por las reglas de la carga probatoria.

Por ello, la necesidad imperante de que la actividad del Estado de asistencia fiscal deba de estar formalizada a través de medios escritos, para que los actos que

67 Delgadoillo Gutiérrez, op. cit., pp 170 – 175

puedan resultar erróneos, arbitrarios o ilegales, puedan ser combatidos por las distintas vías antes mencionadas. Puesto que cuando se afirma que ese daño se produjo por falta o falla de la administración y el que lo sufre no tenía por qué soportarlo, el afectado, deberá demostrar el daño y el porqué, no tenía por qué sufrirlo. Así la formalidad escrita del actuar del Estado en la atención tributaria, resulta el instrumento idóneo para lograr la indemnización o reparación del daño causado.

En tal virtud, ante el papel en el que el individuo depende cada vez más de la actividad prestacional de los entes públicos, como la atención tributaria, no puede dejarse a un lado la responsabilidad del Estado por la actuación u actos que éste desempeñe de forma incorrecta arbitraria o ilegal, que tengan como consecuencia un perjuicio al particular, pues al no existir la responsabilidad en esas funciones del estado, no se permitiría a los contribuyentes la oportunidad del resarcimiento de los daños que le pudiesen ocasionar; tal sería el caso de las infracciones fiscales y sus respectivas sanciones, derivadas o causadas como resultado de mal funcionamiento de la asistencia al contribuyente, al haber recibido un deficiente asesoría tributaria, lesionando así sus derechos o patrimonio. De este modo, a la vez que se asegura la integridad patrimonial de los administrados se ejercita un saludable control sobre el funcionamiento administrativo, imponiéndole positivamente la carga de una diligencia funcional medida bajo sanción de responsabilidad patrimonial.

Por lo anterior, concluimos que, como una razón imperante para determinar la inclusión de la formalidad en la asistencia al contribuyente, es que dicha formalidad representa la única garantía que encuentra el particular para enervar la discrecionalidad en el desarrollo de la labor interpretativa de la administración tributaria, obligándola a respetar los principio de legalidad y de eficiencia administrativa, así como las exigencias de la buena fe, preservando así los principios de certeza y seguridad jurídica como postulados rectores de las relaciones jurídico-tributarias entre la Administración y los administrados. Por ello,

la activación de la responsabilidad administrativa en los casos de la asistencia al contribuyente, actúa, en un sentido, como garantía para el particular y, en el otro, como elemento disuasorio respecto de la Administración tributaria, pues se convierte en cierto modo, en un elemento sustitutivo de la autolimitación.

Conclusiones

Primera. La facultad con la que cuenta el Estado de establecer, determinar y exigir las diversas contribuciones a cargo de los particulares, obedece a la necesidad que tiene el ente público, de allegarse de recursos suficientes para poder cumplir con sus fines, en este sentido, surge entre el Estado y los particulares relaciones jurídicas de carácter tributario, de las que se desprenden derechos y obligaciones recíprocas, que tienden al desarrollo de una adecuada tributación.

En consecuencia, la relación jurídico tributaria corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares -contribuyentes o responsables- como consecuencia del ejercicio del poder tributario, entendiéndose éste como la facultad de establecer determinar y exigir las contribuciones. Por tal razón, la relación jurídico tributaria es una relación cuyo núcleo o elemento esencial es la obligación tributaria, entorno a la cual se coloca una serie de deberes y facultades de contenido formal y sustancial para los sujetos que conforman dicha relación, es decir, tanto al sujeto activo como pasivo.

Segunda. Los sujetos que actúan en la esfera de la asistencia fiscal son el Estado, quien suele identificarse también como Administración Tributaria, Autoridad Fiscal o Fisco y; como contraparte de éste, el contribuyente, que genéricamente representa los diversos sujetos pasivos que actúan en nuestro ámbito fiscal. Ambos constituyen los sujetos que se involucran en la esfera de la asesoría fiscal, el Estado como asesor y el contribuyente como asesorado.

Tercera. En nuestro sistema tributario, las obligaciones de los contribuyentes consisten en dar, hacer, no hacer y permitir, siendo la obligación tributaria de dar, la obligación sustantiva de pagar las contribuciones; y las obligaciones formales de hacer, no hacer y permitir o tolerar, son los deberes que permiten que las autoridades fiscales puedan realizar sus tareas de recaudación, investigación, fiscalización y determinación de las contribuciones.

Los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria están obligados al cumplimiento de los deberes formales como los de hacer o no hacer, sin embargo, también el sujeto activo, cuenta con dichos deberes, tal es el caso de la obligación de hacer concretizada en el deber de brindar asistencia al contribuyente, ello de conformidad con nuestro código tributario. Aparejada a este deber se encuentra otro de no hacer, consiste en no contrariar la norma jurídica, para la validez del principio de legalidad que rige todo el ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

Cuarta. En la relación jurídico tributaria existe una reciprocidad de derechos y obligaciones entre los sujetos que la componen, así tenemos que las autoridades fiscales tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente, en tal virtud para que los gobernados cumplan de una mejor forma y de manera voluntaria con sus obligaciones, tienen derecho a que el Fisco les proporcione:

- Asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.
- Que se cree y mantengan oficinas en diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.
- Que se publiquen anualmente las resoluciones dictadas por el Fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de tal modo, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente, como son las denominadas misceláneas fiscales.

Quinta. Por otro lado, el incumplimiento de las disposiciones fiscales origina la comisión de infracciones, que pueden originar la omisión parcial o total en el pago de las contribuciones o únicamente incurrir en hechos u omisiones de forma que no impliquen dejar de pagar contribuciones, y que se sancionan mediante la imposición de multas que se tipifican en el Código Fiscal de la Federación. La infracción fiscal es una conducta efectuada por una persona física o moral, con la cual se incumple una obligación fiscal, y que por tal circunstancia debe de ser sancionada conforme a la gravedad del ilícito en observancia de las disposiciones jurídicas de la materia.

Por ello, es importante que los contribuyentes que acuden ante la autoridad fiscal, para recibir asesoría tributaria para el cumplimiento de sus obligaciones, les sea brindada una eficiente y correcta asesoría, puesto que en caso contrario podrían incumplir con sus obligaciones o cumplir de forma incorrecta con las mismas, trayendo como consecuencia la aparición de infracciones o incluso de delitos fiscales.

Sexta. Uno de los retos fundamentales del Estado y sobre todo de la administración tributaria es incrementar el nivel de recaudación y cumplimiento tributario de los contribuyentes, ello implica emprender una serie de estrategias, acciones y actividades que se orienten a facilitar y promover el cumplimiento fiscal espontáneo de los contribuyentes.

Las actividades de orientación, asistencia, difusión, información y gestión de servicios tributarios comprendidas en lo que denominamos Atención Tributaria deben de ser entendidas y vistas como parte de las funciones sustantivas del Estado. Así el ordenamiento que concretiza la obligación estatal de asistir al contribuyente es el Código Fiscal de la Federación, artículo 33 "las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes". Asimismo, la Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el año 2003 establece la obligación a la autoridad fiscal de difundir los criterios de carácter interno que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Séptima. Es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y tiene el carácter de autoridad fiscal, mismo que para el desarrollo de los asuntos de su competencia, cuenta con el apoyo de diversas unidades de entre las cuales se encuentra la Administración General de Asistencia al Contribuyente, ésta unidad es la encargada, de acuerdo con el Reglamento Interior del SAT, de aplicar las acciones correspondientes para dar cumplimiento a la obligación del Estado de brindar asesoría fiscal a los particulares.

Octava. Los contribuyentes realizan diversos trámites ante las autoridades fiscales, con el objeto de dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias y en virtud de esos trámites, suelen solicitar el auxilio de las autoridades fiscales. Por ello, adquiere singular importancia la asistencia al contribuyente, ya que a través de ésta, una asesoría fiscal correcta a los particulares resulta un factor necesario para eficientar más la recaudación.

Novena. Por otra parte, una cultura fiscal dentro de un sistema tributario resulta determinante para obtener los beneficios necesarios que requiere el Estado, es decir, una recaudación eficiente, que le permita alcanzar un mejor desarrollo tanto económico como social y cumplir con sus fines.

Así, uno de los objetos al cual debe tender dicha cultura, estriba principalmente en lograr una plena recaudación que permita captar los recursos que requiere el Estado y simultáneamente que todos los obligados cumplan con sus responsabilidades tributarias de manera voluntaria. Por tal razón, para cumplir con este contenido, se requiere del apoyo de diversas funciones por parte del Estado, como son entre otras la **asistencia y servicios fiscales.**

Décima. La cultura fiscal debe establecer una política tributaria que logre una concordancia entre el incentivo individual con el interés colectivo, con el objeto de vislumbrar una conciencia de contribución por parte de los particulares, así como una acertada aplicación del gasto público, por parte del Estado. Consecuentemente, la administración tributaria debe vigilar y controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en función de las políticas y estrategias previamente establecidas.

En ese sentido, la función de control de obligaciones, debe contribuir a lograr los objetivos planteados para la administración tributaria en su conjunto; esto es, que los objetivos particulares a lograr en materia fiscal, deben coadyuvar a la consolidación de una organización de servicios; la elevación de la calidad de la administración tributaria; la optimización del control tributario; y la aplicación estricta de las leyes tributarias. Por

tal razón, se requiere el apoyo de diversas funciones, como son las de: registro de contribuyentes; recaudación y contabilidad; notificación, cobranza y verificación; así como **asistencia y servicios fiscales**.

Décima Primera. La administración tributaria, respecto de la asistencia tributaria debe cumplir con ciertos principios:

- Consolidar una administración orientada a la atención del contribuyente.
- Elevar continuamente la calidad de los productos de vigilancia y servicios ofrecidos a los contribuyentes.
- Aplicar estrictamente las leyes tributarias.
- Garantizar el más alto grado de respeto y confianza ciudadana en su actuación.

Asimismo, debe procurar otorgar la seguridad jurídica en el ejercicio de sus funciones y facultades, ya que el ideal de toda administración tributaria, es que todos los contribuyentes cumplan voluntariamente sin que medie una acción previa de la administración para forzarlos a cumplir.

Por tal razón, la atención o asistencia tributaria en la administración de ingresos, materializada en el Servicio de Administración Tributaria, juega un papel fundamental para promover la imagen de calidad y de servicio que mejore las relaciones entre el fisco y los contribuyentes y que genere la confianza suficiente que permita una mejor cultura de cumplimiento.

Décima Segunda. La función de atención tributaria o asistencia al contribuyente, puede expresarse como: *el conjunto de actividades y tareas encargadas de la orientación, información y asistencia fiscal y de la gestión de trámites y servicios tributarios a través del contacto e interrelación con el contribuyente y el conjunto de las funciones de la administración tributaria.*

En ese sentido, el objeto y razón de ser de la función de Asistencia al Contribuyente en el contexto de la administración tributaria, es fundamentalmente: *facilitar y favorecer el cumplimiento tributario y las relaciones fisco-contribuyentes a través de la gestión de trámites y la prestación de servicios tributarios de manera ágil, eficiente, efectiva y oportuna*, ya que la asistencia tributaria influye e incide en los contribuyentes en aspectos tales como: la conducta y cultura de cumplimiento que estos manifiestan; el estado que puedan presentar las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes; y la confianza e imagen que se tenga de la Administración Tributaria producto de la forma, calidad, servicio y respuesta con que se realice dicha asistencia o atención fiscal.

Décima Tercera. Es la Administración General de Asistencia al Contribuyente la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria encargada de cumplir con las obligaciones que establece el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, así como lo dispuesto por la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2003, y que consiste en brindar asistencia gratuita y permanente al contribuyente, para fomentar el cumplimiento de sus obligaciones, en consecuencia, es la responsable de diseñar, desarrollar e implementar esquemas, herramientas, programas de información y orientación personal, colectiva y remota necesarios, para facilitar y fomentar entre los contribuyentes activos y potenciales el pago correcto, oportuno y voluntario de sus obligaciones fiscales. Para llevar a cabo su función, emplea diversos mecanismos que constituyen las diversas formas de prestar la asistencia fiscal a los particulares, mismos que en su mayoría de los casos no suelen tener la formalidad necesaria que garantice dichas asistencias.

En tal virtud, adquiere singular importancia que las asistencias brindadas a los contribuyentes cuenten con las características esenciales que permitan a los mismos tener la certeza jurídica, de que dicha asesoría tributaria es correcta, es decir, que la asesoría fiscal que brinda el Estado sea estrictamente formal, que permita al particular poder constar su veracidad o en su defecto discutirse la misma, en los casos en que sea afectado por dicha asesoría. Así como contar con los medios idóneos que permitan

constatar que las mismas fueron proporcionadas por la Autoridad Fiscal y en cuyo caso, de haber sido ilegal, arbitraria o incorrecta, y haya ocasionando perjuicios al contribuyente, éste cuente con el medio preciso para demostrar que actuó conforme la autoridad se los indico, pudiendo en su caso deslindarse de la responsabilidad por el incumplimiento o cumplimiento incorrecto de sus obligaciones fiscales o, en su caso, repercutir contra el propio Estado por el daño causado.

Décima Quinta. La comunicación entre autoridades fiscales y particulares derivada de la asistencia al contribuyente, no puede ni debe darse en las condiciones arbitrarias y caprichosas en que lo decidan las primeras, por ello debe considerarse que dicha comunicación debe ser por escrito, a favor, beneficio y protección de los particulares, ya que cuando la autoridad formula los actos de asistencia al contribuyente provoca que el particular no pueda defenderse de ellos, al no estar en condiciones de interponer en su contra los medios de defensa legalmente previstos, por no constar tales actos en documentos escritos. Por eso se sostiene, sin duda alguna, que la comunicación entre autoridades fiscales y contribuyentes forzosamente debe ser por escrito, para protección del particular, ya que sólo de esta manera podrá impugnar los actos que considere ilegales en su perjuicio, de lo contrario se provocaría la indefensión de los particulares.

Por ello, consideramos que se debe exonerar al contribuyente de la responsabilidad por infracción tributaria, cuando éstos adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria, ya sea a través de publicaciones, comunicaciones, informaciones o contestaciones, toda vez que ello implicaría la exclusión de todo tipo de sanciones, ya que la realización de la conducta del contribuyente fue realizada conforme a la información suministrada por la autoridad fiscal.

Décima Sexta. La operación de la asistencia al contribuyente se orienta a fortalecer dos aspectos fundamentales: el primero tiene que ver con el servicio y la calidad en la atención a los contribuyentes, y el segundo se orienta a apoyar y agilizar la administración tributaria para fortalecer el control y administración de los créditos y

obligaciones de los contribuyentes. En tal virtud es evidente que la formalidad escrita en la función de la autoridad fiscal de asistir al contribuyente, es el mecanismo idóneo para garantizar la seguridad jurídica que establecen los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna. En consecuencia, el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, debe prever que la asistencia que ofrezca la autoridad fiscal deba realizarse con la formalidad escrita, pues ésta medida permitirá obtener a los contribuyentes la certidumbre de que dichas asesorías son ciertas, y en cuyo caso, de ser erróneas puedan ser controvertidas, evitando con ello perjuicios a los propios contribuyentes.

Décima Séptima. Por lo anterior, podemos concluir que, al jugar la Asistencia al Contribuyente un papel fundamental en el conjunto de la administración tributaria debido a que sus actividades y tareas, implican establecer de manera directa o indirecta una relación y comunicación muy estrecha con los contribuyentes a la hora que éstos desean o están obligados a realizar una solicitud, petición, recurso o trámite relacionado con sus obligaciones y créditos fiscales; la formalidad escrita en la asesoría fiscal, implica garantizar el principio de seguridad jurídica en los contribuyentes. Esto significa darle seguridad jurídica a los particulares que solicitan el asesoramiento de la autoridad fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ya que en los casos en que se origine un perjuicio al particular, éste estaría en la posibilidad de recurrir a través de los medios legales pertinentes aquellos actos deficientes de la autoridad, es decir aquellas asistencias erróneas, arbitrarias o ilegales y que tengan como consecuencia la trasgresión de las garantías de los propios contribuyentes.

Décima Octava. Se considera que la asistencia al contribuyente es una forma de canalizar la labor interpretativa de la Administración Tributaria, pues es una modalidad de funcionamiento del servicio público, en consecuencia el SAT a través de su unidad especializada, quien tiene atribuida esa potestad, es capaz de lesionar los intereses de los particulares y, por ello, igualmente capaz de activar el resorte de la responsabilidad de la Administración Tributaria. Por tal razón, su mal funcionamiento en ese servicio, tendrá como consecuencia la obligación de resarcir el daño causado, siempre y cuando se cumplan con los requisitos de la responsabilidad. Por ello, la responsabilidad estatal

al ser una de las condiciones del régimen administrativo en un estado de derecho, que aparece como garantía del gobernado, resulta imperante para el mejoramiento de las relaciones jurídicas entre el Estado como fisco y el particular como contribuyente, para la existencia de una mejor tributación.

Décima Novena. Concluimos, como razón imperante para determinar la inclusión de la formalidad en la asistencia al contribuyente, es que dicha formalidad representa la única garantía que encuentra el particular para enervar la discrecionalidad en el desarrollo de la labor interpretativa de la administración tributaria, obligándola a respetar los principios de legalidad y de eficiencia administrativa, así como las exigencias de la buena fe, preservando así los principios de certeza y seguridad jurídica como postulados rectores de las relaciones jurídico-tributarias entre la Administración y los administrados. Así el contribuyente contaría, con el elemento básico para poder controvertir el actuar del Estado, mediante los medios o recursos administrativos o contenciosos existentes. Asimismo, la activación de la responsabilidad administrativa en los casos de la asistencia al contribuyente, actuará, en un sentido, como garantía para el particular y, en el otro, como elemento disuasorio respecto de la Administración Tributaria, pues se convierte en cierto modo, en un elemento sustitutivo de la autolimitación.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Calvo Ortega, Rafael, *Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, España, 1999.
- Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Harla, México, 1998.
- De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999.
- De la Cueva, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, Porrúa, México, 1989.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis H. y Lucero Espinoza, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo*, Limusa, México, 1991.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1998.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Luqui, Juan Carlos, *La Obligación Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- Martín Queralt, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1997.
- Mabarak, Doricela, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, México, 2000.
- -, *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México, 1996.
- Mata, María Teresa, *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración Tributaria*, Lex Nova, España, 1997.
- Moreno Fernández, Juan Ignacio, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Lex Nova, España, 1998.
- Muñoz Machado, Santiago, *La Responsabilidad Civil concurrente de la Administraciones Públicas*, Civitas, Madrid, 1998.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2000.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, España, 1973.

- Sanchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 2001.
- Tamayo Jaramillo, Javier, *La Responsabilidad del Estado*, Temis, Bogotá, 1997.
- Tapia Tovar, José, *"La Evasión Fiscal"*, Porrúa, México, 2000.
- Villegas, Héctor B., *Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1999.

Artículos

- Ballarín España, Monserrat, "El cumplimiento tardío y espontáneo de las deudas", *Revista ARS IURIS*, México, núm. 17, 1997.
- Covarrubias, Jorge, "Características de la Relación Fisco-Contribuyente", *Revista El Foro*, México, 8ª época, tomo III, núm. 3, 1990.
- Díez, Miguel, "La Relación con el Estado – Cultura Fiscal", *Revista SISTEMA*, Madrid, España, núm. 144, mayo 1998.
- García Sotelo, Luis, "La Atención Tributaria como función: importancia y operación", *Revista INDETEC*, Guadalajara, México, núm. 125, mayo 2001.
- Hernández Álvarez, Manuel, "Principales Obligaciones de carácter formal en materia Fiscal Federal", *Revista INDETEC*, Guadalajara, México, núm. 101, agosto – septiembre 1996.
- Hernández Salcedo, Ricardo, "Formas de extinción de las Obligaciones Fiscales", *Revista INDETEC*, Guadalajara, México, núm. 89, julio – agosto 1994.
- Navarro Bañuelos, Ramón, "Las Obligaciones de los Contribuyentes en el Código Fiscal", *Revista INDETEC*, México, núm. 91, noviembre – diciembre 1994.
- Ortiz Hidalgo, Luis, "Ética Jurídica", *Revista ARS IURIS*, México, núm. 23, 2000.
- Pacheco Martínez, David, "El Tribunal Fiscal", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año XIV, núm. 258, mayo 2000.
- Plascencia Rodríguez, José Francisco, "El Cumplimiento Fiscal", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año XV, núm. 280, abril 2001.

- Rodríguez Mejía, Gregorio, "Obligaciones Fiscales", *Boletín Mexicano del Derecho Comparado*, México, año XXX, núm. 90, septiembre – diciembre 1997.
- Rotter Aubanel, Salvador, "Obligaciones de los Contribuyentes", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año XIV, núm. 267, octubre 2000.
- Santana Loza, Salvador, "El Fortalecimiento de la Seguridad Jurídica de los contribuyentes", *Revista INDETEC*, México, núm. 98, enero-febrero 1996.
- Velásquez Meléndez, Vicente, "Reglas del Dictamen de Obligaciones Fiscales", *Revista Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año XV, núm. 294, noviembre 2001.