



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

“ LA DEBIDA MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LA IMPOSICIÓN
DE MULTAS FISCALES POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL FEDERAL,
DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ”

TESÍS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

SANDRA DANIELLE ESPINOSA GONZÁLEZ



Asesor: DR. GABINO EDUARDO CASTREJÓN GARCÍA

DICIEMBRE 2004



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.

A mi papá, por ser mi ídolo, amigo y hombre excepcional, quien con su ejemplo, me ha preparado para la vida y que hoy logra una de sus dos primordiales metas, hacer de mí, una mujer de grandes retos.

A mi mamá, con todo mi amor , quien no solo me dio la vida sino me enseñó y preparó para vivirla.

A mi esposo, Juan Manuel, con amor y profundo agradecimiento por su cariño y apoyo incondicional.

A mi hijo, Paco, quien es el regalo más maravilloso que la vida y Dios me han brindado y que hoy es el motivo y razón de seguir adelante.

A Jess, mi hermana, por ser mi mejor amiga y apoyarme en todo momento.

A mis abuelitos, Miguel, Mago, Daniel (†) y Rossy por sus valiosos consejos y compartir conmigo este inolvidable momento.

A toda mi familia, gracias por su apoyo.

Al Dr. Gabino Eduardo Castrejón García, por su tiempo, comprensión y sobre todo por compartirme sus conocimientos y su brillante experiencia tanto académica como profesional en la realización de ésta tesis.

Índice

Introducción.	I
Capítulo I. El acto administrativo	
1.1 concepto	1
1.2 Elementos del acto administrativo	2
1.3 Requisitos del acto administrativo	4
1.4 Facultades discrecionales o regladas	5
1.5 Efectos del acto administrativo	7
1.5.1 Directos e indirectos	8
1.5.2 Efectos frente a terceros	8
1.6 Vicios del acto administrativo	8
1.7 Nulidades del acto administrativo	10
1.7.1 Nulidades de pleno derecho	12
1.8 Extinción del acto administrativo	12
Capítulo II. La obligación Tributaria.	
2.1 Concepto.	17
2.2 Nacimiento de la obligación tributaria	19
2.3 Determinación de la obligación tributaria	21
2.4 Exigibilidad de la obligación tributaria	29
2.5 Extinción de la obligación tributaria	30
a) Pago	30
b) Compensación	40
c) Condonación	44
d) Cancelación	46
e) Prescripción	46
f) Caducidad	51
g) Dación en pago	55
h) Revocación y nulidad	56
Capítulo III. La relación tributaria.	
3.1 Concepto	58

3.1.1 Relaciones tributarias sustantivas y su clasificación.	60
3.1.2 Relaciones formales.	64
3.1.3 La relación tributaria como obligación ex lege.	64
3.2 Sujetos de la relación tributaria.	65
3.2.1 Sujeto pasivo.	65
3.2.2 Clasificación del sujeto pasivo.	66
3.2.3 Cualidades del sujeto pasivo.	72
3.2.4 Extinción del sujeto pasivo.	75
3.3 Sujeto activo.	75
3.4 La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes.	78
3.5 Facultades de comprobación por parte de la Autoridad fiscal.	79
3.5.1 La obligatoriedad de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.	81
3.5.1.1 Datos que se deben manifestar .	85
3.5.1.2 Plazos para presentar la inscripción .	87
3.5.1.3 Autoridad ante la cual se debe presentar la inscripción .	88
3.5.2 Las visitas domiciliarias.	88
3.5.2.1 Marco constitucional.	88
3.5.2.2 Marco jurídico.	89
3.5.2.3 La visita domiciliaria dentro del Código Fiscal de la Federación.	89
3.5.2.4 Formalidades.	91
3.5.2.5 Desarrollo de la visita domiciliaria.	91
3.5.2.6 Actas de la visita domiciliaria.	94
3.5.2.7 Requisitos específicos del acta parcial.	95
3.5.2.8 Requisitos específicos del acta final de visita .	96
3.5.2.9 El acta final de visita .	97
3.5.2.10 Plazo para concluir la visita domiciliaria.	98
3.5.3 Revisión de declaraciones y estados financieros.	100
3.5.3.1 Sujetos obligados a presentar declaración.	101
3.5.3.2 Formalidades de declaración.	102
3.5.3.3 Lugar de presentación.	103
3.5.3.4 Plazo de presentación.	104

3.5.3.5 Rectificación de la declaración.	104
3.5.3.6 Revisión de la declaración.	106
3.5.3.7 Revisión de estados financieros.	109
3.5.4 Determinación de las contribuciones omitidas.	117
3.5.4.1 Procedimiento para el cálculo de ingresos en la determinación presuntiva.	121
3.5.4.3 Determinación Presuntiva en caso de omisión de contribuciones no retenidas o retenidas pero no enteradas.	122
3.5.4.4 Hechos y circunstancias que constituyen presunciones de ingresos a cargo del contribuyente.	123

IV. La debida motivación y fundamentación de la imposición de las multas fiscales conforme a los artículos 14 y 16 de la constitución.

4.1 Concepto de multa y su relevancia jurídica.	127
4.2 Las garantías constitucionales en la determinación de las multas fiscales.	129
4.3 La determinación de la multa fiscal a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.	144
4.4 Requisitos de procedibilidad de la multa fiscal.	157
4.5 Formas de extinción de la multa fiscal.	160
a) El pago.	160
b) Compensación.	179
c) Prescripción.	163
d) Caducidad.	165
e) Condonación.	166
f) Por resoluciones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales Administrativos y Federales en materia de amparo.	167
4.6 La fundamentación y motivación en la imposición de la multa fiscal.	168
4.6.1 La motivación.	169
4.6.2 La fundamentación.	171

4.6.3	Los requisitos de forma.	174
4.7	Medios de defensa para la impugnación de multas fiscales impuestas por la autoridad fiscal federal.	176
4.7.1	El recurso de revocación.	177
4.7.2	El juicio de nulidad.	187
4.7.3	El juicio de amparo.	194
4.7.3.1	Amparo directo.	196
4.7.3.2	Amparo Indirecto.	199
	Conclusiones.	207
	Bibliografía.	211

INTRODUCCIÓN

La administración pública, para encausar el ejercicio de la función administrativa, lo manifiesta a través de actos de distinta naturaleza, los cuales tienen como finalidad la creación de derechos y obligaciones, ya que el Estado impone de manera unilateral obligaciones a los particulares y dispone de los medios efectivos para hacerlas cumplir, y en ese marco de actos administrativos encontramos precisamente a la multa fiscal.

En ese sentido, se consideró necesario emprender un análisis jurídico, partiendo de la base que la multa fiscal es un acto administrativo, así como también constituye una obligación para el contribuyente derivada de una relación tributaria de naturaleza sustantiva, por lo que será estudiado en un principio al acto administrativo, la obligación tributaria, la relación tributaria y así hasta llegar al tema central de este trabajo, la debida motivación y fundamentación de la imposición de multas fiscales por parte de la autoridad fiscal federal.

En efecto, la multa fiscal es una sanción impuesta por la autoridad hacendaria a los contribuyentes que de alguna forma han infringido las leyes fiscales, las cuales tienen un fin primario de represión a la sanción cometida o de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación y no la de aumentar los ingresos tributarios del Estado. Es preciso señalar, que esa imposición no debe realizarse de manera arbitraria por parte de la autoridad fiscal, sino que debe sujetarse tanto a las reglas de orden constitucional como a las que prevé el Código Fiscal de la Federación. Esto en razón de que se garantice el marco de legalidad y seguridad jurídica de los de los contribuyentes, conforme a lo previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, debido a que en innumerables ocasiones la autoridad impositora al no acatar dichos ordenamientos jurídicos, ha provocado excesos autoritarios que culminan en actos que vulneran gravemente la esfera del derecho de los contribuyentes, dejándolos en estado de indefensión, al ignorar éstos qué motivó a la autoridad y en qué precepto legal se sustenta para imponer la sanción. Por lo tanto, es de suma importancia que la autoridad funde y motive debidamente sus resoluciones,

para lo cual será necesario que la autoridad señale con precisión el o los preceptos legales aplicables, las circunstancias o razones particulares que haya tomado en consideración para la imposición de la multa y que exista una correcta adecuación entre los motivos aducidos y las preceptos legales aplicables para evitar que se lesione indebidamente el patrimonio de los contribuyentes y como consecuencia inmediata, la autoridad hacendaria logre recaudar lo estimado por éste concepto.

CAPÍTULO I. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

1.1 Concepto de Acto Administrativo.

La Administración Pública tiene como fin primordial la obtención del bien común a través de la prestación de bienes y servicios que satisfagan las necesidades colectivas. Asimismo, la administración pública para encauzar el ejercicio de la función administrativa, lo manifiesta por medio de actos de distinta naturaleza, los cuales tienen como finalidad la creación de derechos y obligaciones, ya que el Estado impone de manera unilateral obligaciones a los particulares y dispone de los medios efectivos para hacerlas cumplir. Por lo tanto, podemos decir que dicha función se concreta en actos jurídicos, los cuales se manifiestan a través de una declaración unilateral de la voluntad en ejercicio de la potestad administrativa y hechos y operaciones materiales.

Ahora bien, la administración pública al concretar su función en actos jurídicos, podemos establecer que el acto administrativo es una especie del acto jurídico, ya que contiene características del mismo. En ese sentido se define al acto jurídico como la manifestación de la voluntad encaminada a provocar o producir efectos de Derecho, con la manifiesta intención de que se realicen esos efectos.

Al considerarse el Acto Administrativo como una especie del acto jurídico, este se define como: " una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones; es generalmente ejecutivo y se dispone a satisfacer el interés general" ¹

Del concepto anterior se desprenden las siguientes características:

- a) Es unilateral.- Lo toma el titular del órgano de la administración o de la ejecución de esa decisión con independencia del contenido y de la forma que adopte el acto y de que el mismo afecte al sujeto pasivo y sea bilateral o multilateral.

¹ Castrejón García Gabino Eduardo. Derecho Administrativo Mexicano, Tomo I. Ed. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2000, p. 345.

- b) **Manifestación** externa de la voluntad.- la cual se realiza unilateralmente.
- c) La **decisión** y voluntad de una autoridad administrativa competente, la cual **actúa** a través de su titular y en uso de la potestad pública, lo cual implica que el acto está fundado en conforme a derecho.
- d) El **acto** crea, modifica, transmite, reconoce, declara o **extingue** derechos y **obligaciones** y por lo tanto puede tener todas o algunas de las consecuencias mencionadas.
- e) Generalmente **ejecutivo**.- es decir, que tiene en sí, la potestad necesaria para su realización fáctica coactiva, en caso de que el sujeto pasivo no **cumpla** voluntariamente.
- f) **Persigue** el interés general.

1.2 Elementos del Acto Administrativo.

* El acto jurídico tiene una naturaleza compleja y como todo acto jurídico, el Acto Administrativo tiene también características propias."²

Pero además de tener características propias, para que un administrativo sea perfecto, se requieren de determinados elementos exigidos por la ley, de los cuales **dependerá** la validez, eficacia y proyección administrativa y así pueda **producir** sus efectos regulares.

Los **elementos** que conforman el Acto Administrativo son los siguientes:

- a) El sujeto. (activo y pasivo)
- b) La manifestación externa de la voluntad.
- c) El objeto

a) El sujeto en el acto administrativo se considera como sujeto activo y pasivo. El **sujeto** activo es un órgano de la Administración Pública quien es el creador del **acto** y uno de los requisitos esenciales para que este pueda crear el acto administrativo es la competencia, la cual se define como la facultad que se atribuye a los órganos de la Administración Pública para realizar determinados actos jurídicos. Por otro lado, el sujeto pasivo son todos aquellos a quienes va

² Acosta Romero Miguel. Teoría General de Derecho Administrativo; Editorial Porrúa; México 1999, p.628.

dirigido o quienes ejecutan el acto administrativo, los cuales pueden ser otros entes públicos, personas morales o un individuo.

b) La manifestación externa de la voluntad: "que es la expresión del proceso volitivo del órgano administrativo que está actuando como tal, debe tener una exteriorización que pueda ser perceptible, o sea que se manifieste objetivamente esa voluntad."³

Ahora bien, esa la voluntad de la administración debe ser:

1. Espontánea y libre.
2. Dentro de las facultades del órgano.
3. No debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc.
4. Debe expresarse en los términos previstos por la ley.

c) El objeto en el acto administrativo: "es el condicionamiento jurídico que se atribuye a un sujeto, o bien al efecto jurídico del acto administrativo, es decir, la declaración, reconocimiento, modificación o extensión de una situación jurídica."⁴

Asimismo el objeto puede ser directo o inmediato e indirecto o mediato.

El objeto directo o inmediato consiste en la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia en la que tiene competencia.

El objeto indirecto o mediato consiste en realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con los cometidos y ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

El objeto debe de cumplir con los siguientes requisitos:

1. Debe de ser posible física y jurídicamente;
2. Debe de ser lícito;
3. Debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo que lo emite.

d) La forma.

La forma en derecho administrativo es "la manifestación material objetiva en la que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada por

³ Acosta Romero Miguel. Op. Cit., p.633.

⁴ Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo, Tomo I, Edl Galve, México 1982, p.250.

los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos.”⁵ Ahora bien, esta forma puede tener diversas variantes de la cual se desprenden las siguientes:

- a) Escrita.- la cual constituye la regla general, por ejemplo: acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorandos, telegramas, notificaciones.
- b) Verbal.- puede ser directamente o a través de los medios técnico-mecánicos de transmisión del sonido, sobre todo en los niveles jerárquicos altos.
- c) Señales.- las cuales regulan la actividad de los particulares, por ejemplo: un faro, semáforo, señalamientos, etc.

1.3 Requisitos del Acto Administrativo.

Los requisitos del acto administrativo los podemos clasificar en: requisitos constitucionales y los establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos constitucionales se establecen en el artículo 16, párrafo primero que a la letra establecen lo siguiente:

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

De lo anterior se desprende que los actos administrativos dirigidos a un particular deben de satisfacer los requisitos que se mencionan en el artículo citado, ya que siempre deben de existir razones que deciden a la administración pública a emitir un acto determinado, y por lo tanto, los requisitos son:

- a) Emanado de autoridad competente; es decir, con facultad legal para emitirlo.
- b) Forma escrita, ya que de esa forma se consignan las características del acto y sus límites.
- c) Fundamentación.- la autoridad debe de invocar los preceptos legales conforme a los cuales se le permite realizar el acto dirigido al particular.
- d) Motivación.- que se define como el conjunto de circunstancias de hecho y de derecho que preceden el acto administrativo y que deben existir objetivamente.

⁵ Acosta Romero Miguel , Op. cit., p. 635

Los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se encuentran en el artículo 38, que a la letra determina lo siguiente:

“ Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.
Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

De lo establecido en el referido artículo, se han sustentado un sinnúmero de jurisprudencias por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debido a la importancia que tiene para los particulares que se acaten todos los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación en lo relacionado a los actos administrativos emitidos por la autoridad administrativa y así evitar que se de un tratamiento ilegal y desproporcionado a los particulares.

1.4 Facultades discrecionales y regladas.

Otro de los aspectos que es importante señalar, dentro de los actos administrativos son las denominadas facultades discrecionales y regladas de la

autoridad, ya que como pudimos observar en el punto anterior, los actos administrativos deben de ser emitidos por autoridad competente, es decir por aquella que tenga la facultad para realizar el acto o los actos que atribuye a los órganos de la Administración Pública el orden jurídico. Cabe señalar que no siempre estas facultades están señaladas expresamente en la ley, ya que existen las denominadas facultades discrecionales de la autoridad que son "aquellas que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y si deciden actuar, que límite le dará a su actuación, y cuál será el contenido de la misma, es la libre apreciación que se le da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley."⁶

Del concepto anterior se desprenden los siguientes elementos que son:

1. En cuanto a la competencia es la que la ley le otorgue, ya sea desde el punto material o formal al órgano de la Administración Pública.
2. El objeto será la libre apreciación del funcionario para fijar los límites de su actuación o abstención .

Es importante resaltar, que si bien es cierto que en las facultades discrecionales la autoridad determina el límite de su actuación o abstención, también es cierto que esas facultades además de emanar de una norma jurídica, la autoridad debe realizar esas facultades dentro de la legalidad, es decir, respetando las garantías constitucionales de los gobernados y no confundir esas facultades con la arbitrariedad o con lo que en nuestro derecho se define como desvío de poder.

Por otro lado, este tipo de facultades discrecionales de la autoridad, a su vez se clasifican en facultades discrecionales libres, obligatorias y técnicas.

- a) Facultades discrecionales libres: Deja al órgano administrativo el ejercicio de la voluntad , dentro de los más amplios márgenes, es decir, que no la ciñe más que en la propia prevención contenida en

⁶ Castrejón García Gabino Eduardo, Op. cit., p. 350.

la ley; y que puede ejercitarse o no ejercitarse parcialmente en forma parcial o continua.

- b) **Facultades discrecionales obligatorias:** es decir que debe aplicarse invariablemente dentro de los márgenes establecidos en la ley.
- c) **Facultades discrecionales técnicas:** cuando en la ley se establecen que deben apreciarse determinados datos técnicos, ya sea de realización o conocimiento científico para ejercitar la facultad.

Las facultades regladas se definen como " la facultad que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo su cumplimiento, es decir es una obligación imperativa e ineludible." ⁷

En efecto, este tipo de facultades se encuentran expresadas en la ley y por lo tanto el órgano administrativo, para ejercer debidamente sus facultades deberá constreñirse estrictamente a lo establecido en la ley.

1.5 Efectos del acto administrativo.

El acto administrativo produce efectos jurídicos, aún en aquellos que son exclusivamente declarativos. Al respecto el Dr. Gabino Fraga, afirma lo siguiente: "Desde luego debe decirse que una vez que el acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado todos los elementos y requisitos para su formación, adquiere fuerza obligatoria y goza de una presunción de legitimidad que significa que debe tenerse por válido mientras no llegue a declararse por la autoridad competente su invalidez, es decir, que se trata de una presunción juris tantum. Esa fuerza obligatoria del acto administrativo impone la necesidad de estudiar su trascendencia en la situación de los particulares a quienes pueda referirse."⁸

En efecto, debido a la fuerza obligatoria del acto administrativo y a su importancia, se hace necesario conocer los efectos jurídicos que tendrá un acto administrativo. Dichos efectos pueden ser de distintas clases, las cuales se clasifican en: efectos directos, efectos indirectos y efectos frente a terceros.

⁷ Castrejón García Gabino Eduardo, Op. cit., p. 352.

⁸ Fraga Gabino. Derecho Administrativo, 32ª ed., Ed. Porrúa, México 1993, p. 275.

1.5.1 Efectos directos e indirectos.

Los efectos directos del acto administrativo son aquellos que consisten en la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de obligaciones y derechos, es decir, producirá obligaciones de dar, hacer o no hacer, o de declarar un derecho.

Los efectos indirectos del acto administrativo, consisten en la realización misma de la actividad encomendada al órgano administrativo y de la decisión que contiene el acto administrativo.

1.5.2 Efectos frente a terceros.

Los actos administrativos están destinados a producir efectos jurídicos entre las partes, ya sea entre el órgano administrativo y el particular (persona física o moral) con quien se realiza el acto, sin embargo existen actos administrativos que producen efectos frente a terceros y son aquellos que son oponibles a terceros, a otros órganos de la Administración Pública, o a otras entidades públicas, en su caso.

En Derecho Administrativo, se entiende por tercero lo siguiente:

- a) Todo aquel al que se puede hacer valer un acto administrativo, y
- b) Aquel que tiene un interés jurídico directo en que se otorgue, o no, o en que se modifique el acto administrativo.

Por lo tanto, el tercero será "la persona a quien no es oponible un acto de autoridad, es decir, al particular, persona física o moral, aunque excepcionalmente puede serlo otro órgano de la administración pública, que tiene un derecho público o privado que puede ser afectado por la ejecución de un acto administrativo y que por lo tanto, es limitante de la actividad administrativa."⁹

1.6 Vicios del Acto Administrativo.

Como quedó expuesto, para que un acto administrativo sea perfecto, debe reunir todos los requisitos establecidos en la ley, de los cuales dependerá la

⁹ Galindo Camacho, Miguel. Derecho Administrativo I, Ed. Porrúa, México 2000, p. 218.

validez, eficacia y proyección administrativa. Pero, el acto administrativo, no siempre tiene las características citadas o en ocasiones, aunque el acto parezca perfecto, sus elementos pueden presentar algún vicio y por consiguiente afectar la validez o existencia del propio acto administrativo.

Ahora bien, se entiende por vicio " la realización incompleta o defectuosa de cualquiera de los elementos de esencia de una institución"¹⁰, es decir si alguno de los requisitos es imperfecto este se encuentra viciado.

En materia administrativa existen diferentes vicios que afectan al acto administrativo y son:

- a) La falta del sujeto en si mismo o la incompetencia de la autoridad para realizar determinados actos.
- b) La falta de la voluntad o voluntad viciada por error, dolo, violencia, etc.
 - Error: es la falsa o incompleta consideración de la realidad.
 - Dolo: es el conjunto de maquinaciones empleadas para inducir al error a otra persona y que determinan a otra persona a dar su voluntad u otorgar un acto administrativo.
 - Violencia: La violencia puede ser física o moral y se define como la compulsión ejercida sobre una persona para determinarla a celebrar un acto.

Es importante resaltar que se han clasificado a los vicios de la voluntad en vicios de índole objetiva y vicios subjetivos, los cuales afectan el contenido de la decisión administrativa en cuanto a su finalidad.

Los vicios de la voluntad objetivos, a su vez se clasifican en:

1. Vicios en el origen de la voluntad: se vicia cuando proviene de un funcionario de hecho o de un usurpador.
 2. Vicios en la preparación de la voluntad: cuando el funcionario no se sujeta al procedimiento establecido en la ley para emitir su voluntad.
 3. Vicios en la formación de la voluntad: en este punto la ley señala cómo debe manifestarse la voluntad ya sea en actos simples o complejos.
- c) La falta de objeto: que producirá la ineficacia del acto.

¹⁰ Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones, Ed. Porrúa, México 1996, p. 327.

d) Falta de forma: que producirá la falta de efectos del acto administrativo.

Cabe mencionar, que la autoridad que puede decretar la ineficacia de un acto administrativo o la anulación, en su caso, es la misma que lo dictó, la autoridad superior jerárquica de éste y los Tribunales Judiciales de la Federación en materia de amparo.

1.7 Nulidades del Acto Administrativo.

La nulidad de los actos en Derecho Civil ha sido estudiada de manera muy especial, ya que esta teoría se encuentra perfectamente definida, puesto que se han abarcado en el ámbito de su ineficacia a la nulidad relativa, la nulidad absoluta y la inexistencia.

La nulidad en Derecho Administrativo no tiene las mismas características que en Derecho Civil, pero es un hecho, que los tratadistas en nuestra materia se han basado en la teoría de las nulidades en derecho civil.

La nulidad se define como "la ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de la ilicitud de su objeto o de su fin, de la carencia de los requisitos esenciales exigidos para su realización o de la concurrencia de algún vicio de la voluntad al momento de su celebración."¹¹

El concepto anterior, el cual proviene de doctrina civilista, es aplicable en derecho administrativo, pero es importante establecer que la teoría de las nulidades en derecho administrativo, se utilizará dependiendo de lo que la ley administrativa denomina como inexistencia o nulidad. Ahora bien, por su parte el administrativista, Gastón Jesé establece que en ausencia de un texto legal que señale la sanción a los actos administrativos irregulares, se tienden a establecer las dos reglas siguientes:

1° " Las irregularidades que vician los actos realizados por los agentes públicos tiene, en principio, una sanción, aún cuando la ley no la señale expresamente."

¹¹ De Pina Rafael. Derecho Civil Mexicano. Ed. Porrúa; México 1993, p. 287.

2° " Las irregularidades que vician los actos realizados por simples particulares, no tienen, en principio sanción, cuando la ley no la establece en forma expresa. Sin embargo, la jurisprudencia admite, al lado de las sanciones explícitas, sanciones tácitas o sobrentendidas por el legislador."

" En resumen, a falta de texto legal, se puede decir: en Derecho público, la irregularidad tiene en principio, una sanción; en derecho Privado, esta sanción, a falta de texto legal es la excepción. Por consiguiente, tanto en Derecho Público como en Derecho privado, no es exacto decir: sin ley, no es sanción."

En Derecho Administrativo, también existe lo que se llama nulidad absoluta y nulidad relativa. La nulidad absoluta es aquella que se origina con el nacimiento del acto y que ese acto va en contra de lo que manda o prohíbe una ley imperativa o prohibitiva, es decir, que va en contra de una ley de orden público, por otro lado, la nulidad relativa es aquella que nace con el acto y lo vicia desde su nacimiento, pero ese vicio va en contra de una disposición legal establecida a favor de personas determinadas, es decir que no afecta el interés público. En ese sentido, podemos decir que la nulidad absoluta es insubsanable y la nulidad relativa puede ser subsanable.

Ahora bien, la nulidad relativa, la encontramos cuando los requisitos o elementos del acto administrativo adolecen de imperfecciones que originan ineficacias. En ese sentido, podemos decir que cuando el acto administrativo contiene esas imperfecciones, provoca que el acto sea irregular y esa irregularidad tiene como consecuencia la falta total o parcial de los efectos del acto.

Algunas de esas irregularidades son:

- a) Falta de sujeto: Provoca la falta del acto administrativo, es decir la inexistencia del acto.
- b) Falta de voluntad o voluntad viciada por error, dolo o violencia: Esto provocará la ineficacia total del acto.
- c) Falta de forma: Cuando la ley establece que sea por escrito, generalmente trae como consecuencia la total falta de efectos del acto. Ahora bien, cuando la ley establece otras formas, traerá como

consecuencia la total o parcial efectos del acto, según lo que disponga la ley.

- d) Falta de objeto o que este sea ilícito: En el primer caso, el acto administrativo será totalmente ineficaz y en el segundo caso el acto quedará sin efectos.

1.7.1 Nulidades de pleno derecho.

Las nulidades de pleno derecho "son una sanción contra actos que la autoridad realice y transgredan normas prohibitivas o limitativas. Esta nulidad por disposición expresa de la ley, es declarativa, es decir, que la resolución que considere un acto nulo debe de ser dictada por una autoridad ya sea administrativa o jurisdiccional."¹²

Cabe mencionar, que dentro de la legislación administrativa existen numerosas leyes que en su contenido hablan de nulidades de pleno derecho y que al establecer este tipo de nulidades, los actos no producirán efecto alguno. Al respecto Miguel Acosta Romero, establece que se debe hacer una revisión a fondo sobre el concepto teórico y en la legislación, ya que en la ley administrativa se establece la nulidad de pleno derecho como una sanción a actos que se realicen contra el tenor de leyes prohibitivas o limitativas, pero establece que el no producir efectos por el sólo hecho de ser nulidad por declaración expresa de ley, no se puede dar de manera automática, ya que para que no se produzcan los efectos es necesario que exista una declaración por parte de una autoridad en la que por medio de una resolución se determine la anulación de ese acto y previo el procedimiento formal correspondiente.

1.8 Extinción del acto administrativo.

La extinción de una relación jurídica o de un derecho se refiere a la terminación de los derechos y obligaciones derivados de un acto jurídico previamente

¹²Castrejón García Gabino Eduardo, Op. cit., p. 360.

celebrado, que queda subsistente y carente de consecuencias jurídicas así como la extinción de un derecho incorporado al patrimonio de una persona física o moral. En consecuencia en derecho administrativo, esos actos previamente celebrados, se extinguen de dos formas que son normales y anormales.

Los medios normales consisten en que la realización fáctico jurídica del acto administrativo se lleve a cabo de manera normal, mediante el cumplimiento voluntario y la realización de todas aquellas operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto.¹³

Ahora bien, dentro de los medios normales se encuentran los siguientes:

- a) Cumplimiento voluntario por órganos internos de la Administración, la realización de todos los actos necesarios.
- b) Cumplimiento voluntario por parte de los particulares.
- c) Cumplimiento de efectos inmediatos cuando el acto en sí mismo entraña ejecución que podríamos llamar automática, o cuando se trate de actos declarativos.
- d) Cumplimiento del plazo, en aquellos que lo tengan.

Dentro de los medios anormales se encuentran la revocación administrativa, la rescisión, prescripción, caducidad, término y condición, renuncia de derechos, las irregularidades o ineficacias del acto administrativo y por decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante tribunales administrativos y federales en materia de amparo y se les denomina así porque no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz.

A continuación se definen cada uno de ellos.

- a) Revocación administrativa: es un acto por el cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial, un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público o de legalidad.

¹³ Acosta Romero Miguel, Op. cit., p. 659.

La revocación administrativa constituye un nuevo acto administrativo que es perfectamente válido, el cual deja sin efectos el anterior, pero exclusivamente a partir del nuevo acto, no modificando los efectos que se ya se produjeron en el pasado

Dentro de las características de la revocación administrativa se encuentra que es un acto unilateral de la autoridad administrativa, ya que en él no intervienen los particulares por lo que no constituye un medio de impugnación de los actos administrativos. Asimismo, se considera que la emisión de este acto no es una facultad discrecional de la autoridad sino que para poder emitirlo debe de estar dentro de la competencia que la ley le otorgue de forma expresa. Ahora bien, la revocación no puede afectar los derechos que hayan sido adquiridos por los particulares ya que se consideraría que sería de efecto retroactivo, lo cual constituye una violación al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por lo tanto la revocación administrativa sólo puede hacerse valer en actos que se consideren de tracto sucesivo, es decir que sus efectos se prolonguen en el tiempo y en el espacio.

- b) Rescisión: "es un acto jurídico unilateral, por el cual se le pone fin, salvo que la ley lo prohíba, de pleno derecho sin necesidad de declaración judicial a otro acto bilateral plenamente válido, por incumplimiento culpable, en este, imputable a una de las partes."¹⁴ Esta forma de extinción sólo opera en actos administrativos que revisten la forma de contratos.
- c) Prescripción: es la extinción de los derechos y obligación por el simple transcurso del tiempo. Los actos administrativos prescribirán de acuerdo a los términos establecidos en la ley.
- d) Caducidad: consiste en la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo para que se genere o se preserve un derecho. Es decir el no ejercitar el derecho o cumplir con los requisitos en el tiempo establecido en la ley.

¹⁴ Gutiérrez González Ernesto, Op. cit., p. 643.

- e) **Término y condición:** El término es un acontecimiento futuro de realización cierta del que depende que se realicen o se extingan los efectos de un acto jurídico. El término puede ser suspensivo o extintivo ya que puede suspender los efectos o extinguirlos según sea el caso. La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o derecho.
- f) **Renuncia de derechos:** El vocablo renuncia significa dimisión o dejación voluntaria de una cosa que se posee. En ese sentido se puede entender a la renuncia de derechos como una manifestación unilateral de la voluntad por medio de la cual a partir de una fecha se deja de ejercitar o de hacer valer un determinado derecho que le es reconocido. Aunque es importante mencionar que existen derechos que tienen la característica de ser irrenunciables.

Asimismo, para que un acto administrativo se pueda extinguir a través de la renuncia de derechos es indispensable que se presente lo siguiente:

- a. Que se trate de un acto administrativo de tracto sucesivo, o cuando se trate de un acto de efectos inmediatos, que estos no se hayan realizado aún.
 - b. Que el régimen legal permita la posibilidad de renuncia.
 - c. Que la renuncia se manifieste por escrito y se notifique a la autoridad para que esta pueda resolver lo conducente respecto de los efectos de renuncia.
- g) **Irregularidades e ineficacias del acto administrativo:** En Derecho Civil, existen varias teorías que definen al acto jurídico, así como a sus elementos de existencia y de validez. En ese sentido, los elementos de existencia son el consentimiento, el objeto y la solemnidad cuando así lo disponga la ley, por lo tanto se establece que un acto es inexistente cuando carece de uno o varios de los elementos de existencia del acto. Al respecto existen una serie de controversias, ya que se establece que la teoría de la inexistencia se confunde con la nada jurídica y por lo tanto ese acto al no contar con todos los elementos de existencia no producirá los efectos

jurídicos correspondientes. Se habla también de los elementos de validez, los cuales son la capacidad, la ausencia de vicios en la voluntad, el objeto, motivo o fin lícitos y la forma y por lo tanto la falta de alguno de los requisitos de validez tendrá como consecuencia la nulidad del acto ya sea absoluta o relativa.

Ahora bien, en Derecho Administrativo al establecer la consecuencia de la anulación del acto, no existe una disposición precisa acerca de la autoridad a la que le corresponde decretar esto, pero se han planteado las siguientes:

1. La misma autoridad que emitió el acto, puede darse cuenta de la irregularidad del mismo y modificarlo o anularlo.
 2. La autoridad jerárquica superior puede modificar o anular el acto en el ejercicio del poder de revisión.
 3. Las autoridades antes citadas pueden proceder a dictar la anulación del acto a petición de los particulares.
 4. Las mismas autoridades a consecuencia de un recurso de administrativo.
 5. Los Tribunales Administrativos, mediante una sentencia dictada en los procedimientos administrativos.
 6. Los Tribunales Federales en materia de amparo.
- h) Por decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales Administrativos y Federales en materia de amparo: consisten en las sentencias dictadas por los Tribunales Administrativos y Federales en materia de amparo, a través de la cual se dicta que un acto es anulable o ineficaz, cuando estos son impugnados por particulares o por la autoridad. Ahora bien, las sentencias no siempre son en este sentido, sino que también analizan la legalidad del acto administrativo y su inconstitucionalidad y por lo tanto si concurren esas circunstancias se declarará sin efectos ese acto administrativo.

CAPÍTULO II. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1 Concepto.

En el Derecho Fiscal existen varios tipos de obligaciones, las cuales se denominan según el objeto de la misma. En ese sentido, las obligaciones cuyo objeto es un dar, se le denomina obligación fiscal sustantiva y la cual puede consistir en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado, es decir las que se derivan de la causación de un tributo. Asimismo, tenemos a las obligaciones cuyo objeto consiste en un hacer, no hacer o tolerar, a las cuales se les denominan obligaciones fiscales formales y pueden consistir en lo siguiente, presentar declaraciones, avisos o manifestaciones (de hacer), no adquirir mercancías con las que no se pueda acreditar su legal estancia en el país (de no hacer) y admitir inspecciones o visitas domiciliarias por parte de las autoridades fiscales competentes (de tolerar).

Ahora bien, en términos generales la obligación se entiende como la necesidad jurídica que tiene un persona de cumplir voluntariamente una prestación de diverso contenido a favor de un sujeto que existe o eventualmente puede llegar a existir, en virtud de un mandato legal. Por lo tanto al realizarse el supuesto previsto por la norma jurídica surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, las cuales pueden consistir como se explicó anteriormente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin Manautou como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° establece lo siguiente:

" ARTICULO 1. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los

Tratados Internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

De acuerdo al precepto anterior, se establece que sólo la ley, es la fuente de las obligaciones ya que establece que las personas físicas o morales estarán obligadas a lo que establezca de manera expresa la ley.

Por otro lado, es importante resaltar que el contenido de la obligación tributaria es muy semejante al de la obligación en general, pero existen algunas características que las diferencian, las cuales se mencionan a continuación.

La obligación tributaria, es una obligación *ex lege*, ya que la obligación tributaria nace, se crea, se instaure por fuerza de ley, en ese sentido, la obligación surge con la realización de hechos o actos jurídicos que coincidan con el supuesto normativo.

La obligación tributaria es de Derecho Público, en cambio la obligación de Derecho Privado, algunas ocasiones puede estar supeditada para su cumplimiento a las norma de Derecho Publico.

La fuente de la obligación tributaria es la ley, en cambio las fuentes de la obligación en Derecho Privado pueden ser los contratos, gestión de negocios, enriquecimiento ilegítimo, la ley, declaración unilateral de voluntad, etc.

En la obligación fiscal el sujeto activo siempre es el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política y social, en cambio en la obligación de derecho privado puede ser el Estado o un particular y no tiene esos fines.

En la obligación fiscal la calidad de sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para el Derecho Privado.

Ahora bien, en cuanto al contenido de su objeto tenemos que existen obligaciones sustantivas (dar) y formales (hacer, no hacer o tolerar). Además es importante resaltar que la obligación fiscal no sólo tiene la finalidad de recaudar ingresos ya que se establecen contribuciones con diversos propósitos, como el de regular la economía y otros de carácter interno o para producir determinados efectos sociales , a los cuales se les denomina fines extrafiscales.

2.2 Nacimiento de la obligación tributaria.

Otro de los aspectos importantes dentro de la obligación tributaria es precisamente saber en qué momento nace dicha obligación, es decir, a partir de qué momento será exigible , así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para la cuantificación de la misma.

Como primer paso, nos tenemos que remitir a la fuente de la obligación tributaria que es precisamente el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

En efecto, el citado precepto constitucional, establece que la fuente de la obligación tributaria es la ley y por lo tanto, ésta nacerá cuando la conducta del sujeto se adecua a la normatividad tributaria vigente.

Al respecto, De la Garza afirma lo siguiente "al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria."¹⁵ Asimismo la doctrina alemana establece

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 2001, p.546.

que los créditos derivados de la obligación tributaria nacen cuando se realiza el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación y en Francia, autores como Gastón Jesé y Laffarière se basan en que un acto administrativo de imposición es el hecho generador del crédito fiscal, por su parte Trotabas se inclina porque " el crédito fiscal nace con el hecho imponible."¹⁶

Por su parte, la legislación mexicana adoptó la teoría de que es el hecho generador el que hace nacer el crédito fiscal, ya que podemos observar que el Código Fiscal de Federación en su artículo 6, establece a la letra lo siguiente:

" ARTICULO 6.- 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario . Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación..."

Asimismo, el Dr. Gabino Castrejón García establece que "la obligación tributaria se genera por dos vías fundamentalmente: a) por la adecuación de la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria a la hipótesis normativa; y b) por la ejecución de un acto único del sujeto pasivo que causa efectos en la normatividad."¹⁷

Ahora bien, en cuanto a los impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que en el caso de los impuestos es siempre un acto en particular.

¹⁶ Citado por De la Garza, Trotabas, Louis. *Science et Technique Fiscales*. Delloz, 1960.

¹⁷ Castrejón García, Gabino E. *Derecho Tributario*. Ed. Cárdenas Editor Distribuidor, México 2002, p. 252.

En materia de derechos, podemos decir que estos nacen en el momento en que se presta el servicio administrativo, aunque existen casos en que la ley o la costumbre exigen que el pago del derecho se haga por anticipado, esto lo hace el fisco para constituir una garantía a su favor y no correr riesgo de realizar un gasto que no se le retribuirá por el interesado.

En cuanto a las contribuciones especiales tenemos que la causa generadora del crédito fiscal en cuanto a las contribuciones de mejoras, nace con la resolución de la autoridad competente que ordena la realización de la obra y en otros casos como lo establece la ley de Hacienda del Distrito Federal, cuando se pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia a un determinado sector o bien en el momento en que se presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

Por lo tanto, podemos decir que la doctrina coincide en que la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir cuando se da el hecho generador.

2.3 Determinación de la obligación tributaria.

Una vez que se ha analizado en qué momento nace la obligación fiscal, es necesario que la misma sea determinada, ya que mientras esta no sea cuantificada, no se podrá fijar la cantidad líquida del crédito fiscal.

En efecto, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y la determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación, el cual consiste "en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida."¹⁸

Por su parte Giuliani Fonrouge, la define como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente,

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México 1988, p. 121.

destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."

De la Garza la define como un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

Asimismo, el Dr. Castrejón García la define como " la materialización de la hipótesis jurídico tributaria contenida en la norma jurídica que se deriva de actos jurídicos realizados por el sujeto pasivo de la relación, o , de un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria."

De las definiciones anteriores, podemos observar que la determinación de la obligación tributaria emanar de un acto jurídico del sujeto pasivo que se adecúa a la hipótesis tributaria o de un acto administrativo emanado de la autoridad fiscal competente.

Ahora bien, en nuestra legislación, se ha adoptado que por regla general corresponde a los contribuyentes la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, lo cual lo podemos observar en los artículos 6, párrafo III y 20 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

"ARTICULO 6.- ...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación..."

"ARTÍCULO 20.- Las contribuciones y sus accesorio se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

... Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición , se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones ...

...Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como pagar aquéllas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México..."

Por lo tanto, podemos concluir que todo hecho generador requiere de una determinación, ya que en todos los hechos generadores es necesario que el sujeto pasivo o la Administración pública, según sea el caso, constaten la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en la relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria. En ese sentido, podemos resumir que el procedimiento de determinación de la obligación fiscal se constituye por dos aspectos esenciales los cuales son: el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, es decir con lo que se comprueba que se ha realizado la hipótesis contenida en el hecho imponible y con la calificación de los elementos de los impuestos, es decir con la precisión del sujeto, objeto, base , y la tasa o tarifa, lo cual nos dará el resultado de la cantidad líquida que se tiene que pagar.

Una vez que se han definido las características de la determinación de la obligación tributaria, es necesario mencionar que tanto en nuestra legislación como en otros sistemas jurídicos extranjeros se han establecido distintas formas o métodos de determinación de la obligación fiscal, los cuales se mencionan a continuación.

Margáin Manautou, establece que cuando el método debe de ser aplicado por el contribuyente, debe de satisfacer los requisitos siguientes: sencillez, en cuanto a que el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar; economía, lo cual significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención; comodidad ya que se deben evitar

molestias innecesarias e inútiles al contribuyente y limpieza, en cuanto se evite el contubernio entre el contribuyente y el personal hacendario.

También se ha considerado por la doctrina que las formas de determinación se establecen conforme a dos criterios : "uno, según el sujeto que la realice , y otro, según la base conforme a la cual se efectúe."¹⁹

Ahora bien, dentro del criterio de determinación según el sujeto que la realice se distinguen las siguientes:

- a) Determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de esta, sin la intervención de la autoridad administrativa.

Podemos observar que este método es el que se utiliza por regla general en la legislación mexicana, ya que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 6° establece lo siguiente:

"ARTICULO 6.- ...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

- b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo sin tal colaboración. Cuando esta determinación se realiza por parte de la administración sin la colaboración del sujeto pasivo se le denomina como de "oficio".
- c) La determinación de la base imponible, o de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo principal.

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit., p. 561

Los métodos de determinación que la doctrina ha recomendado y que por consiguiente han adoptado nuestros legisladores son los que a continuación se mencionan.

a) Método indiciario: el cual consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo.²⁰

Dentro de los métodos indiciarios más importantes tenemos:

- El basado en la capacidad abstracta de producción de maquinaria y la clase de materia prima a emplearse, a través del cual la administración y el productor llegan a un acuerdo en la cantidad que se supone se producirá en un periodo determinado y con base en ello, se determina la cantidad que se pagará.
- El basado en el giro del negocio y el capital en él invertido, este método no se ha considerado equitativo para los contribuyentes ya que se grava más fuerte al comercio grande que al pequeño, siendo que en algunas ocasiones que el comercio grande obtiene menores ingresos o en su caso utilidades que el comercio pequeño, aún cuando el capital invertido sea más elevado en el comercio grande.
- El de la teoría de los signos de riqueza externa, el cual consiste en valuar los elementos, bienes o indicios que denotan la capacidad económica del contribuyente y con los cuales se puede presumir cual el comportamiento del contribuyente frente al fisco.

Ahora bien, como ejemplo, dentro de la legislación mexicana podemos observar el método indiciario, en el siguiente supuesto:

ARTÍCULO 39 DE LA LIVA.- " Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los

²⁰Margáin Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México 1997, p.322.

términos de esta ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.”

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación señala las causales en los que las autoridades fiscales competentes procederán a realizar la determinación presuntiva de la utilidad fiscal de los contribuyentes, sus ingresos, entradas, el valor de sus actos por los que deban pagar contribuciones y cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva se presumirá el ingreso de estos, de acuerdo a los resultados de las operaciones siguientes:

“ ARTÍCULO 61.- Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva se presumirá que son iguales al resultado de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.
- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del período a treinta días a que se refiere la fracción anterior , las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días, incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el período objeto de la revisión.

b) Método objetivo: el cual consiste en señalar una cuota o tasa en razón al peso, a la medida, al volumen, a la calidad de la mercancía o al valor de las

mismas. Este método ha sido el que se ha adoptado por la leyes especiales y no requiere de investigación previa para la determinación del impuesto a pagar ya que sólo se requiere que se le aplique la cuota señalada por número de kilos que se produzcan, enajenen o consuman de la mercancía objeto del gravamen o se mida la cantidad del bien explotado o se aplique la tasa sobre el valor de las cuotas o bienes.

c) Método declarativo: el cual consiste en imponer legalmente al causante o tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.²¹

Asimismo, se han considerado por la doctrina 3 métodos principales declarativos, los cuales son:

1. Declaración jurada.- la cual consiste en que la declaración que presenta el contribuyente, la realiza bajo juramento de decir verdad. Existen dos clases de declaración jurada que son la universal y la particular o especial. La declaración universal es la que se utiliza en nuestra legislación y consiste en que la declaración que presenta el contribuyente la realiza " bajo protesta de decir verdad". Por su parte la declaración especial o particular consiste en que el fisco, cuando presume que los datos declarados por el contribuyente son falsos, requerirá al contribuyente para que en presencia de los funcionarios competentes manifieste que los datos manifestados son veraces. Este método resulta más eficaz que el universal ya que por su solemnidad, obliga a que el contribuyente no se exponga a que la autoridad lo sancione por declaraciones falsas y en su caso corrija su declaración.

2. Declaración con inspección de libros y presunciones.- En este método, la Hacienda Pública, mediante la inspección de libros, tiene derecho a exigir a los contribuyentes a que presenten los libros de contabilidad así como la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás documentos necesarios para el estudio de las declaraciones para determinar el impuesto a pagar.

²¹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. cit., p. 123.

3. Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.- en este método la determinación del tributo corre a cargo de un tercero al cual la ley le impone el deber de descontar o de efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en el precio que reciben de los deudores directos del crédito tributario. A este método también se le llama "imposición en el origen o fuente".

Es importante destacar que otra de las clasificaciones para determinar la obligación fiscal es la que se realiza "con base cierta", "con base presunta" o "con base estimativa o estimada."

La determinación con base cierta es la que se ejecuta por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.²²

La determinación con base presunta o base estimativa existe cuando, sea la Administración tributaria o sea el propio sujeto pasivo principal el que determina la base imponible con ayuda de las presunciones establecidas en la ley.²³ Este método ha sido denominado por algunos autores como indiciario, el cual se describió en líneas anteriores.

La determinación con base estimada o estimativa consiste en que la Administración tributaria, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad los contribuyentes, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.

De acuerdo a los diferentes métodos que se mencionaron, a través de los cuales se puede determinar la obligación tributaria, se concluye que dicha determinación o liquidación consiste fundamentalmente en establecer en cantidad líquida y exigible la obligación tributaria, de acuerdo a los términos establecidos en

²² De la Garza, Sergio Francisco, Op cit., p. 562.

²³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Derecho Fiscal, Ed. Limusa, México 1999, p. 109.

la legislación fiscal vigente, la cual podrá ser realizada por el sujeto pasivo en sus distintas especies o por la autoridad tributaria en su caso.

2.4 Exigibilidad de la obligación tributaria.

Una vez que se ha definido el momento en que nace la obligación tributaria, así como su determinación, es necesario saber en qué momento se hará exigible dicha obligación.

En ese sentido podemos decir que la exigibilidad de la obligación tributaria consiste en que el ente público que en este caso es el titular del crédito tributario, esté legalmente facultado para exigir al deudor del tributo, el pago de la contraprestación cuando no se satisfizo durante la época de pago y ésta ha concluido.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 145 establece lo siguiente:

ARTÍCULO 145.- " Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución..."

Por su parte, el artículo 6, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación establece:

ARTÍCULO 6.- "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectiva. A falta de disposición expresa el pago deberá de hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica..."

De acuerdo a lo establecido en los preceptos señalados, podemos decir que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal competente, cuando ha transcurrido el plazo que la ley otorga al sujeto pasivo de la obligación para hacerlo y en su caso, no lo ha hecho.

Ahora bien, de acuerdo al tipo de hechos que se susciten, se hará exigible la obligación tributaria, los cuales son:

- Hechos instantáneos.- Aquí, el legislador es libre para hacer coincidir la exigibilidad de la obligación con las causaciones de la misma; así como también puede dar un plazo para el cumplimiento de la obligación o establecer periodos pero en cuanto a la exigibilidad de la obligación y no de la causación.
- Hechos permanentes.- en este tipo de hechos el legislador al ejercitar las diversas opciones que le puedan asistir, establecerá el momento de la exigibilidad pudiendo coincidir con el inicio del periodo, fracciones del periodo o bien al concluir el periodo, lo cual casi nunca ocurre.

Por lo tanto, podemos decir, que como regla general el pago debe de realizarse en la fecha o plazos señalados en las leyes fiscales respectivas y en caso de que no se establezca de forma expresa en la ley, se hará mediante la presentación de una declaración en las oficinas autorizadas en los plazos que señale la ley.

Los plazos que se mencionan son los siguientes:

" ARTÍCULO 6...

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a las que las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

2.5 Extinción de la obligación tributaria.

Las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas (dar) o formales (hacer, no hacer o tolerar) tienen un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, ya que

por ser un fenómeno jurídico no pueden existir por siempre y por lo tanto es necesario dar la certeza jurídica de su principio y fin.

En ese sentido, la obligación tributaria se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación.

Por lo tanto, las formas de extinción de la obligación tributaria que han sido reconocidas por la doctrina son el pago, la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la caducidad, los cuales se explicarán a continuación.

a) El pago.

El pago ha sido considerado por la doctrina como el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal ya que es " el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo."²⁴

Es importante resaltar, que en lo general, son válidos los principios esenciales de las instituciones de derecho privado para la materia tributaria y en el caso que nos ocupa, el pago es considerado por ambas instituciones como la forma de dar cumplimiento a las obligaciones, pero en materia tributaria se utilizarán dichos principios esenciales, siempre y cuando no contravengan a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, en materia tributaria, el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades."²⁵

Lo anterior lo podemos observar en el Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 6.- 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.

²⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit., p. 595.

²⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Vol. 1, Ed, De Palma, Bs. As., 1969, p. 237.

Párrafo IV.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica.

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a las que las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

En la legislación tributaria, existen diversos tipos de pago, los cuales se mencionan a continuación.

- **Pago liso y llano.**- es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción alguna, pudiendo tener dos resultados posibles que serían el pago de lo debido y el pago de lo indebido.

El pago de lo debido consiste en que el contribuyente entera al fisco la cantidad que corresponde a su crédito fiscal conforme a la ley y el pago de lo indebido consiste en enterar al fisco una cantidad mayor a la debida o en su caso una cantidad la cual no adeuda.

En el caso del pago de lo indebido, surge por error del contribuyente con base en la autodeterminación que realiza él mismo, pero este error puede consistir en un error de hecho o de derecho. En el error de hecho, el pago se origina por situaciones que hacen creer al contribuyente que es deudor del crédito fiscal que se le reclama y en el caso del error por derecho, deriva de la interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal.

Es importante establecer, que aunque el pago de lo indebido surja de un error del contribuyente, ya sea de hecho o de derecho, la autoridad fiscal tiene la obligación de devolver al contribuyente las cantidades enteradas a la autoridad fiscal ya sea a petición del interesado o de oficio. Esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que establece:

" Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido, se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa o por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar la devolución. Tratándose de impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

A su vez el citado artículo, en lo referente a los pagos derivados de un acto de autoridad establece:

" Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de éste artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación ..."

En ese sentido, podemos decir que si el contribuyente no impugna el cobro oportunamente, se considerará que se consintió el acto aunque este sea ilegal y no procederá la devolución del pago.

Ahora bien, el fisco federal tendrá la obligación de devolver las cantidades actualizadas ya que establece lo siguiente:

"El Fisco Federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada, 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 y

hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso del depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de la devolución."

Asimismo, se establece que la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente, prescriben en los mismos términos y condiciones en que prescribe el crédito fiscal y que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición de parte.

- Pago en garantía.- es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva en el futuro, con la situación prevista por la ley.

De acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación se da el pago en garantía cuando se garantiza por los contribuyentes el interés fiscal en los siguientes casos:

ARTÍCULO 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
Para los efectos fiscales, en caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.

- VI. Títulos de valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito, mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán bajo el valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A su vez el artículo 142, fracción II establece:

"Procede a garantizar el interés fiscal cuando:

II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente..."

También el artículo 143, párrafo segundo establece:

"Si la garantía consiste en depósito en dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

- Pago en defensa.- El antecedente a este tipo de pago fue el pago bajo protesta y el cual es el que realiza el contribuyente bajo inconformidad, es decir, sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá el contribuyente. En este sentido, el contribuyente que interponga los medios de defensa que establece la ley en tiempo y forma y si en su caso, obtiene una resolución firme que le sea favorable, ya sea total o parcialmente, procederá la devolución del pago, pues se considera que hubo pago de lo indebido.

Este tipo de pago está reglamentado en el artículo 22, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

" Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento del acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de éste artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en éste párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de éste artículo. "

- **Pago provisional.**- es el que se realiza con efecto interino, es decir, que temporalmente suple la falta de otro u otros pagos posteriores o en su caso, este pago se realiza a cuenta del impuesto causado total definitivo.

Cabe mencionar que, para Margáin Manautou, este tipo de pago es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco.

- **Pago definitivo.**- es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del impuesto que le corresponde, indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señalando la cuantía del crédito fiscal y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio en virtud de que el pago es correcto. Cabe aclarar, que una vez aceptando el fisco la declaración, tiene las facultades para comprobar que los datos presentados

- **Pago de anticipos.**- Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que le corresponde al fisco, es decir es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio al momento de presentar la declaración anual.

Este tipo de pago tiene dos modalidades que son:

- a) Que no se cubra totalmente el impuesto, porque de momento no se pueda determinar exactamente su base y se dé un anticipo para que el fisco disponga inmediatamente de recursos y;
- c) Cuando se puede determinar la base del impuesto exactamente, la ley permite al contribuyente que se encuentre con posibilidades económicas, optar por pagar totalmente por anticipo o en parcialidades, teniendo en cuenta que el impuesto corresponde a una anualidad o una suma elevada.

Por su parte, De la Garza establece lo siguiente: " En los impuestos con hecho imponible de carácter permanente, razones de orden financiero han conducido al legislador a establecer la obligación de hacer pagos anticipados, o dicho de otra manera, anticipos a cuenta del pago de impuestos cuya base es el ingreso percibido durante un determinado periodo de imposición, que generalmente es de un año."

- **Pago extemporáneo.**- "es el que se realiza el contribuyente, sin objeciones ni inconformidades, pero fuera de los términos establecidos en la ley."²⁶ Cabe mencionar que existen dos clases de pago extemporáneo, uno es espontáneo y el segundo es por requerimiento. El pago extemporáneo espontáneo es el que se realiza cuando no hay requerimiento de la autoridad hacendaria y el pago espontáneo por requerimiento es en el que media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria. Este tipo de pago puede tener su origen en una prórroga, la cual se presenta cuando la autoridad autoriza el entero del crédito fuera del plazo establecido en la ley o en la mora, la cual se presenta cuando el contribuyente deja de enterar el crédito fiscal sin causa justificada, dentro del plazo señalado en la ley.

- **Pago a plazos.**- Este tipo de pago, se encuentra regulado en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual es autorizado por las autoridades fiscales, pero a petición del contribuyente, mismo que puede ser diferido o en parcialidades respecto de las contribuciones omitidas y de sus accesorios. En lo que se refiere al plazo, este no podrá exceder de 48 meses, siguiendo el procedimiento conforme a lo establecido en el referido artículo.

- Formas de pago y tiempo de pago.

Como se ha expresado en párrafos anteriores, el pago es la forma común por excelencia de extinguir la obligación principal y "dado el carácter legal de la

²⁶ Castrejón García, Gabino Eduardo. Op. cit., p 308.

obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización del hecho generador.²⁷

Cabe señalar que tratándose de obligaciones sustantivas (dar), se presentan diversas formas de pago para cumplirlas, de las cuales las que admite nuestra legislación fiscal vigente, son las siguientes: por regla general en efectivo, en especie, con giros o vales postales, mediante timbres fiscales, marbetes, fajillas u otros signos semejantes, que derivan de máquinas timbradoras y el cheque.

- Efectivo.- Se establece en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que los pagos de las contribuciones y de sus accesorios se pagarán en moneda nacional y los pagos que deban hacerse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Asimismo se establece que las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio fiscal inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 300,000.00 efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en éste último caso, se cumplan con las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de éste Código.

- Cheque.- El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo 8, establece lo siguiente:

ARTICULO 8.- Para los efectos del artículo 20 del Código, el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en el que el pago se efectúe mediante declaración periódica incluyendo sus accesorios, solo podrá hacerse con cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por él mismo. Los notarios públicos que conforme a las disposiciones fiscales se encuentren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros, podrán

²⁷ Castrejón García, Gabino Eduardo. Op. cit. p 307.

hacerlo mediante cheques sin certificar de las cuentas personales del contribuyente, siempre que se cumplan los demás requisitos...”

Requisitos:

- Expedido a favor de la Tesorería de la Federación.
 - Cuando se trate de contribuciones que se administren en las entidades federativas, se expide a favor de su Tesorería u órgano equivalente.
 - El cheque debe de librarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población en donde esté establecida la autoridad recaudadora, excepto cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, así lo permitan.
- Transferencia electrónica de fondos.- se entiende por ésta, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.
- Especie.- Actualmente el único derecho que se paga en especie es derecho a la producción del oro y consiste en entregar oro a las oficinas recaudadoras, de acuerdo a lo establecido en la Ley Federal de Derechos.
- Timbres y marbetes.- se puede realizar el pago con estos objetos cuando así lo dispongan las leyes especiales como por ejemplo, el impuesto a la producción de alcohol y aguardiente. En cuanto esta forma de pago, el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, considera que el tributo no se paga con los timbres o marbetes, sino que se paga en efectivo, ya que esos objetos sólo sirven para acreditar los pagos.
- **Determinación del pago.**
El pago puede determinarse, según el sujeto que lo realice y puede ser por el sujeto pasivo mediante declaración, por la autoridad mediante la devolución

de las cantidades pagadas indebidamente, liquidación o estimación y por terceros mediante retención o recaudación.

- Lugar en donde debe realizarse el pago.

Por regla general, el pago debe de hacerse en la oficina recaudadora que determine la ley. Ahora bien, cuando no exista una disposición legal expresa, el pago se hará a través de la oficina recaudadora de su jurisdicción , pero tratándose de algunos impuestos especiales se señalan lugares y agentes de cobro distintos a los oficiales, como es el caso de los impuestos aduanales. Asimismo, el Código Fiscal de la Federación prevé los casos en que pueden hacerse los pagos de las contribuciones por medio de las oficinas postales.

- Efectos del pago.

El efecto inmediato del pago consiste en la extinción de la obligación tributaria y por consiguiente que el deudor se libera de dicha obligación, para lo cual es necesario que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente y que debe de haber mediado la buena fe del contribuyente.

b) La compensación.

La compensación en derecho privado "se entiende como la forma admitida o que establece la ley, en virtud del cual se extinguen por ministerio de ley, las deudas, hasta el importe de la menor , y en los cuales los sujetos titulares reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocos."²⁸

Ahora bien, la compensación en derecho privado es una forma normal de extinguir las obligaciones, pero en derecho tributario existen sistemas jurídicos que aceptan a la compensación como forma extintiva de la obligación tributaria y otros que niegan la posibilidad de la compensación de los créditos fiscales.

²⁸ Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Ed. Porrúa, México 1996, p. 1125.

Por su parte Giuliani Fonrouge opina que " es principio universalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas" y que " la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter del deber cívico inherente a la obligación de su pago, son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario de extinción, aún cuando en ciertos países se admite un derecho limitado del Estado a invocarlo a su favor."²⁹

Cabe mencionar que la legislación fiscal mexicana, es parte de los sistemas jurídicos que admite a la compensación como modo extintivo de la obligación fiscal, al regularla de manera general en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación al establecer lo siguiente:

"ARTÍCULO 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios.** Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del código fiscal de la Federación, 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 y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial correspondiente. Lo dispuesto en el párrafo anterior no procederá respecto de las contribuciones que se deban pagar con motivo de la importación. Se entenderá que es una misma contribución, si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho."
(Nota: éste artículo estará vigente hasta el 30 de junio de 2004)

A partir del 1° de julio de 2004, quedará vigente de la siguiente manera.

²⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., Op. cit., p.277.

" ARTÍCULO 23. 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 cantidades deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tenga destino específico, incluyendo sus accesorios.**

De acuerdo a lo anterior, podemos decir que en materia tributaria la compensación tiene lugar cuando se reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocos entre la Hacienda Pública y el contribuyente por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles.

Por su parte De la Garza, menciona una serie de presupuestos que se deben reunir para que opere la compensación, los cuales a continuación se mencionan.

1. Reciprocidad y propio derecho.- es decir que tanto los acreedores y deudores sean de propio derecho y obligación propia.
2. Principalidad de las obligaciones.- los créditos deben ser principales y no accesorios o dependientes.
3. Fungibilidad.- es decir que los créditos compensables sean en dinero y no en especie.
4. Liquidez.- es decir, que la cuantía del crédito esté perfectamente determinada o que pueda determinarse.
5. Exigibilidad y firmeza.- se le llaman deudas exigibles a las que cuyo pago no pueden rehusarse conforme a derecho.
6. Libre disposición de crédito.- ya que no pueden compensarse los créditos que estén sujetos a embargo a cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.
7. Procedencia.- es decir que ambos créditos deriven de una misma contribución.

Ahora bien, existen dos clases de compensaciones, una hecha por el contribuyente o retenedor y la llamada de oficio, que es la que realiza la autoridad fiscal, las cuales se contemplan en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, **siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios...**"

A partir del 1° de julio de 2004, quedará vigente de la siguiente manera.

" ARTÍCULO 23. 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 cantidades deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tenga destino específico, incluyendo sus accesorios.**

Por lo que hace a la compensación de oficio, el párrafo V, del citado artículo establece lo siguiente:

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación...

Asimismo, se contempla que puede operar la compensación entre otros sujetos como lo es la compensación entre organismos estatales, la cual se encuentra contemplada en el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación, que establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 24.- Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra. ”

Cabe señalar, que existe la posibilidad de que la compensación se hubiere efectuado y no procediera, para lo cual el Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 23 párrafo III, que se causarán recargos en los términos del artículo 21 del mismo Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se haga el pago del monto de la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

- Efectos de la compensación.

El efecto de la compensación consiste en extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor, recordando que dichas cantidades deben derivar de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tenga destino específico, incluyendo sus accesorios.

c) La condonación.

Sabemos que una de las facultades de la autoridad fiscal en materia impositiva es, precisamente exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, facultad que es irrenunciable, pero existen casos excepcionales en que se le permite a la autoridad renunciar legalmente a esa facultad por medio de la figura jurídico tributaria de la condonación, la cual consiste en “ la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal, y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.”³⁰

³⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. cit., p. 159.

Esta figura jurídica permite que el fisco federal, al verse en la necesidad de auxiliar a diversas ramas de actividades económicas que se ven seriamente afectadas por fenómenos políticos o económicos, los exime del pago de impuestos o recargos de manera total o parcial.

En efecto, hoy en día, de acuerdo a lo establecido en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, se le autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sobre el particular, el Dr. Gabino Castrejón García menciona que es muy discutible el texto del citado referido artículo 39, ya que hasta la fecha el ejecutivo se ha encargado de interpretar la mencionada hipótesis jurídica, lo que desde su punto de vista es sumamente peligroso porque puede invadir la actividad del Poder Legislativo, ya que por vía de condonación puede hacerse ineficaz una ley formal y materialmente válida emanada del legislativo.

Sin embargo, la condonación no sólo opera respecto de obligaciones fiscales derivadas de la causación de tributos, sino también respecto de las multas fiscales (art. 74 CFF) y créditos fiscales por concurso mercantil (art. 146 CFF), para lo cual se aplican métodos distintos para la condonación ya que cada uno de los créditos se encuentra sujeto a diferentes regímenes.

En lo que se refiere a la condonación de multas, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 74 señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso, y en su caso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Asimismo se señala que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y que las resoluciones que se

dicten no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que señala el Código de la materia.

d) La cancelación.

La cancelación de un crédito fiscal consiste " en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir consiste en dar baja una cuenta por ser incobrable o incosteable."³¹

Al respecto, el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 146-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios..."

Ahora bien, se considera que un crédito es incosteable cuando su importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 Unidades de Inversión, o en su caso a 20000 Unidades de Inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe, en sí que por su escasa cuantía resulta antieconómico para el Estado proceder a su cobro.

Asimismo, se considera que un crédito es incobrable cuando el deudor o los responsables solidarios no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o que estos hayan fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cabe señalar que en cualquiera de los dos supuestos anteriores, la cancelación del crédito no extingue la obligación del deudor, sino que la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo.

e) La prescripción.

En nuestro Derecho Civil, se contempla a la prescripción como un medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones, mediante el transcurso del tiempo y bajo

³¹ Rodríguez Lobato Raúl, Op. cit., p. 160.

las condiciones establecidas por la ley. Del concepto anterior, se derivan dos clases de prescripción, una denominada positiva en cuanto a la adquisición de bienes y la negativa, en cuanto a la liberación de obligaciones por no exigirse en el tiempo establecido por la ley.

Ahora bien, por lo que se refiere a nuestra materia, el Derecho Tributario sólo ha adoptado de ésta institución jurídica lo que se conoce como prescripción negativa, pero con las particularidades que la materia le ha impuesto. Dicha figura jurídica ha sido definida en nuestra materia como "la extinción del crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo."³²

En efecto, nuestra legislación tributaria admite como forma de extinguir las obligaciones tributarias a la prescripción, la cual puede operar tanto a favor de los contribuyentes como del Estado. Al respecto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece:

"ARTÍCULO 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo haber sido legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso

³² Castrejón García, Gabino Eduardo. Op. cit., p. 321.

de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

Reglas generales de la prescripción en materia fiscal.

- Fundamento de la prescripción.

El fundamento de la prescripción en materia fiscal es la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos.

Con base en el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, tenemos que todos los requisitos de la prescripción deben de estar establecidos en la Ley emanada del Congreso de la Unión y no en reglamentos ni circulares y aunque así fuere el caso, tal disposición tendría el carácter de ilegal de acuerdo a lo establecido en el Reglamento del Tribunal Fiscal de la Federación.

- Forma en que empieza a correr la prescripción.

Respecto a la forma en que empieza a correr la prescripción se han suscitado diversas opiniones por la doctrina, pero de ellas, la que recoge el Código Fiscal de la Federación es la que establece que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

En efecto, la prescripción de un crédito fiscal debe correr desde el momento que ha transcurrido el plazo, dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal.

Lo anterior lo podemos observar en el artículo 146 del C.F.F., que establece que el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido; asimismo establece que un crédito fiscal se extingue por

prescripción en el término de cinco años. Por su parte el artículo 67 del ordenamiento citado establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo, se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho y por último, se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no exceda de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

En ese sentido, podemos decir que para los contribuyentes, el término de la prescripción corresponde a cinco años en términos generales, pero este plazo se puede ampliar a diez años en el caso de que el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante los plazos establecidos en la ley, así como por los ejercicios en donde no se presente alguna declaración, estando obligado a presentarla o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración, en éste último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración. En los casos en que, posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la

declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Asimismo, dicho término se puede reducir a tres años, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente cuando se trata de responsables solidarios esto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Federación, estableció que para que empiece a correr la prescripción es necesario que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado.

Ahora bien, tratándose de la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente por los particulares, esta se extingue por prescripción en un término de cinco años, es decir, en un plazo igual al otorgado a los particulares. Dicho plazo empieza a correr a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, , pero si se hizo en cumplimiento de un acto de autoridad , se inicia a partir de que dicho acto se anule y se interrumpe en la misma forma que prevé el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

- Interrupción de la prescripción.

La interrupción de la prescripción en materia fiscal produce el efecto de inutilizar el tiempo que ha transcurrido desde que el crédito fiscal ha sido exigible y en materia de infracciones desde el momento en que se cometió la infracción, es decir, cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal o por actos en que el deudor reconozca expresamente y tácitamente la existencia del crédito.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 146 establece que "el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto la existencia del crédito."

Además en el párrafo cuarto del artículo citado, establece:

" Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso

de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal."

- Suspensión de la prescripción.

La suspensión de la prescripción consiste en "paralizar la cuenta del tiempo desde que se produce el acto suspensivo, para continuarla cuando se levanta el estado de suspensión, de modo que el plazo se compone de dos sumandos, el del tiempo corrido antes de la suspensión y el que haya de correr cuando se levante la suspensión."³³

Es importante que resaltar que el Código de nuestra materia, no contempla este supuesto, pero De la Garza establece que esto se infiere que existe por dos motivos: "1° Porque en tratándose de la caducidad establece que no existe suspensión, mientras que no lo hace en el caso de la prescripción, y 2° Porque resulta de aplicación supletoria del derecho común, reclamada por el Art. 5° del propio CFF."³⁴ Por lo tanto, considera que la prescripción se suspende en los mismos términos y condiciones establecidas en el Código Civil del Distrito Federal, respecto a esta institución jurídica.

- Renuncia a la prescripción.

El término de renuncia a la prescripción no se encuentra contemplada en el Código Fiscal de la Federación, pero en tiempos recientes la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que está admitida la prescripción por el Código Fiscal de la Federación en términos generales, pero que si no se contempla la renuncia a la misma, resulta supletoriamente aplicable el Código Civil.

f) La caducidad.

La caducidad es la pérdida de un derecho por su no ejercicio en el tiempo establecido en la ley. Ahora bien, en Derecho Fiscal se define como "la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, e

³³ Rossy, Hipólito. Instituciones de Derecho Financiero, Bosch, Barcelona 1959, p.561.

³⁴ De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit., p. 633.

imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años tratándose exclusivamente de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto ni a interrupción ni a suspensión; siendo de hacerse notar que al operar la caducidad únicamente en contra del fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.³⁵

Al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 67, establece lo siguiente:

ARTÍCULO 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para o imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre éstos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquéllas facultades relacionadas con la exigibilidad de las obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a

³⁵ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal . Ed. Themis, México 2001, p. 552.

partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

- III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá al día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho respectivamente.
- IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, en el caso de que el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante los plazos establecidos en la ley, así como por los ejercicios en donde no se presente alguna declaración, estando obligado a presentarla o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración, en éste último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración. En los casos en que, posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Asimismo, dicho término se puede reducir a tres años, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente cuando se trata de responsables solidarios esto, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el plazo para que se configure la caducidad no está sujeta a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de

comprobación de las autoridades fiscales; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En éstos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Asimismo se suspenderá el plazo, respecto de la sociedad controladora consolide su resultado fiscal, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controladora de dicha sociedad controladora.

Dentro de las características más importantes de la caducidad, se encuentran las siguientes:

1. Por medio de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:
 - a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.
 - b) Determinar el monto de las contribuciones omitidas más sus accesorios;
 - c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.
2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:
 - a) Fecha de presentación de declaraciones o fecha en que debieron presentarse que correspondan a aquéllas contribuciones que deban pagarse por ejercicios.

- b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos;
 - c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.
3. La caducidad no puede estar sujeta a interrupción o suspensión, pues si se dieran estos supuestos, simplemente la caducidad no se configuraría.
 4. La caducidad se puede declarar como consecuencia de una solicitud administrativa, así como consecuencia de una excepción procesal.

- Diferencias entre caducidad y prescripción.

1. La prescripción opera tanto en contra del Fisco como a favor del mismo y la caducidad opera exclusivamente en contra del Fisco.
2. El plazo para la consumación de la prescripción es susceptible de interrupción y de suspensión, mientras que la caducidad puede estar sujeta a interrupción o suspensión.
3. El cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate y el de la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.

g) Dación en pago.

La dación en pago es una de las formas a través de la cual se extingue la obligación en derecho civil, asimismo de manera excepcional, el derecho mexicano tributario utiliza a la dación en pago como forma de extinguir la

obligación tributaria. En efecto, de acuerdo a lo señalado en el artículo 2095 del Código Civil del Distrito Federal, la obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida. Ahora bien, esta figura jurídica "es el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta"³⁶ y en nuestra materia, la adjudicación de bienes en almoneda que realiza la autoridad durante el cobro forzoso de un crédito fiscal, puede considerarse como la figura de dación en pago, a través de la cual se extinguirá la obligación tributaria.

Al respecto, el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

" El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de pujas.
- III. En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate."

Revocación y nulidad.

Son medios de extinción de la obligación tributaria y que "consisten en dejar sin efecto ésta por adolecer el acto administrativo generador de la misma de algunos de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación."³⁷

ARTÍCULO 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

³⁶ Rossy Hipólito, Op. cit., p. 512.

³⁷ Castrejón García Gabino Eduardo. Op. cit., p. 325.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Cabe mencionar que por lo que hace a la nulidad de la obligación tributaria, debe de ser declarativa, ya que será necesario que la autoridad administrativa, la autoridad jurisdiccional administrativa o la autoridad jurisdiccional federal en materia de amparo, declaren dicha nulidad.

CAPÍTULO III. LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

3.1 Concepto.

El concepto de relación jurídico tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*) ha sido, desde hace tiempo motivo de controversia entre diversos tratadistas, ya que algunos lo han confundido con el concepto de obligación tributaria o incluso utilizan el mismo concepto para referirse tanto a la relación tributaria como a la obligación tributaria. Es decir, una parte de la doctrina considera que la relación jurídica que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria y otro sector estima que esta expresión debe reservarse para la obligación de cumplir las prestaciones establecidas en la ley y que tanto estas como las demás exigencias constituyen la relación jurídico tributaria y por lo tanto la relación jurídica vendría a ser el género y la obligación la especie.

Cabe mencionar que Gianinni, fue el primero en establecer el concepto de relación jurídico tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*) y en su concepto de las normas reguladoras "de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que forman un contenido especial: la relación jurídico tributaria"³⁸, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan deberes y derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad. Por lo tanto en ese conjunto encierra el aspecto fundamental de la institución que es el pago de un tributo y que lo individualiza en el concepto de deuda tributaria, reservando la expresión genérica de derechos y obligaciones tributarios para las demás facultades y deberes de la relación jurídico tributaria, es decir la primera sólo nace del presupuesto material del impuesto y los demás pueden originarse de actos administrativos.

Por su parte, Blumenstein afirma que la relación jurídico tributaria es determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte a una prestación jurídica patrimonial (relación de

³⁸ Gianinni, A. D. *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Giuffrè, Milano 1937, p. 22

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.³⁹

Al respecto, De la Garza establece que de la realización del hecho imponible, surge una relación jurídica la cual tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales que son el acreedor y el deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo y que a la relación por su naturaleza se le denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria. Esto ha sido muy discutido y considerado por algunos erróneo ya que el hecho de que exista una relación tributaria no implica que al mismo tiempo exista obligación tributaria.

En efecto, a la obligación tributaria, como ya se le definió en el capítulo anterior es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie y la relación jurídico tributaria la constituye " el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades por la ley tributaria."⁴⁰

Por lo tanto, podemos decir que del hecho de que una persona se ubique en el supuesto normativo establecido en las leyes fiscales, surgen relaciones de carácter tributario entre la persona y el Estado, ya que se deben uno y otra una serie de obligaciones las cuales serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal.

En ese sentido, tenemos que la relación tributaria impone obligaciones tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo, en cambio la obligación tributaria sólo impone obligaciones al sujeto pasivo. Ahora bien, una vez explicado el concepto de relación tributaria, definiremos a continuación las clases de relaciones tributarias con base en la clasificación realizada por el tratadista De la Garza.

³⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 415.

⁴⁰ Margain Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México 1997, p. 267.

La primera clasificación que se plantea es la que menciona a las relaciones tributarias sustantivas y formales, las cuales se mencionan a continuación.

3.1.1 Relaciones tributarias sustantivas y su clasificación.

- **Relación tributaria sustantiva principal.** Es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de una prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.⁴¹

- **Relaciones de naturaleza sustantiva.-** las cuales tienen dentro de su contenido una obligación de dar, es decir pecuniaria y excepcionalmente en especie; a su vez estas relaciones se subdividen en:

- a) **Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.-** como su propia clasificación la define, son aquellas que se establecen entre el sujeto activo que es la autoridad recaudadora y el sujeto pasivo principal o el sujeto pasivo por deuda ajena, cuyo contenido es el pago de un tributo, de acuerdo a lo previsto por el supuesto normativo.
- b) **Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.-** aquí se tiene como sujeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal y tiene como contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado. Sus principales características consisten en que es una relación de naturaleza sustantiva principal, puede ser de carácter tributario cuando lo pagado indebidamente fue un tributo o fiscal si lo pagado no fue un tributo, y además es una obligación ex lege. Ahora bien los presupuestos en los que se puede generar una relación jurídica de reembolso son los siguientes:

1. El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible.

⁴¹ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 2001, p. 455.

2. El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aún cuando exista el presupuesto legal.
3. El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador .
4. El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el ordenamiento legal.

Lo anterior con base en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforma a las leyes fiscales."

c) **Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.-** es aquella que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal y su contenido es el pago de intereses. Sus características son: puede tener el carácter tributario o fiscal, es una relación accesoria ya que su existencia depende de una obligación principal, es una obligación ex lege y es de carácter indemnizatorio. Ahora bien el presupuesto en el que opera esta relación consiste en el no pago de los créditos fiscales o tributarios en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

d) **Relaciones cuyo contenido es la garantía de prestaciones tributarias o fiscales.-**son aquellas en virtud de las cuales un sujeto pasivo se obliga para con el sujeto activo de una relación tributaria o fiscal principal a garantizar su cumplimiento. Puede ser una relación de carácter tributario o fiscal y es accesoria, ya que su existencia depende de una relación principal de esta característica. Ahora bien las clases de garantías tributarias pueden ser las siguientes:

- **Garantías personales.-** consisten en que una persona física o moral se obliga personalmente al cumplimiento de la obligación tributaria o fiscal, con todos sus bienes presentes y futuros, pero con ninguno de ellos en lo particular, dentro de los términos de prescripción. En derecho tributario, la

garantía de tipo personal que existe es la obligación solidaria, la cual es asumida de forma voluntaria y unilateralmente. Al respecto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 141, fracción IV establece lo siguiente:

ARTÍCULO 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

- **Garantías reales.-** consisten en que ciertos bienes, propiedad del deudor fiscal o de terceros, se gravan con cargas reales, y por tanto, persecutorias, para que con el producto de su venta se cumpla con la obligación garantizada. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación reconoce en su artículo 141, las siguientes:

ARTÍCULO 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...
- II. Prenda o hipoteca.
- III.
- IV.
- V. Embargo en vía administrativa.
- VI.

- e) **Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.-** es la que se establece entre el ente público acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes y que tiene como contenido el reembolso a la Administración Fiscal todos los gastos realizados por ésta al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación

fiscal. Ahora bien, los gastos de ejecución de acuerdo a lo establecido en el artículo 150 del código fiscal de la Federación consisten en los siguientes:

“ **ARTÍCULO 150.-** Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal...”

Se determina en este artículo, que cuando el crédito sea inferior a \$ 203.00, en vez de cobrar el 2% del crédito, se cobrará esa cantidad. Por otra parte, tenemos que en ningún caso por cada una de las diligencias anteriores, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$31,839.00.

Asimismo, se consideran como gastos de ejecución, los gastos de extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, los gastos de ejecución serán determinados por la autoridad ejecutora, los cuales se deberán pagar junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación y los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que la ley establezca lo contrario.

- f) **Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.-** es la que se establece entre el Fisco Federal y el contribuyente, derivada de la comisión de una infracción a las disposiciones

fiscales por parte del contribuyente, cuyo contenido es el pago de una multa. Cabe mencionar que la sanción, debe de ser impuesta por la autoridad competente, a través de una resolución que se base en los requisitos constitucionales, así como de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación que para tal efecto disponen.

3.1.2 Relaciones formales.- el contenido de estas relaciones puede consistir en un hacer, no hacer o tolerar y por lo tanto se dividen en :

- a) **Relaciones de hacer.-** cuyo contenido es una prestación de hecho, por ejemplo, presentar una declaración.
- b) **Relaciones de no hacer.-** cuyo contenido consiste en la no realización de determinada conducta es decir una abstención. En nuestro campo se presenta " como consecuencia de una prohibición establecida por la ley para realizar una acción que en ausencia de la norma tributaria prohibitiva sería lícita y en algunos casos aún debida."⁴²
- c) **Relaciones de tolerar.-** cuyo contenido es el soportar una determinada conducta del sujeto activo de una relación tributaria, por ejemplo tolerar una visita domiciliaria.

3.1.3 La relación tributaria como obligación ex lege.

Las relaciones tributarias tienen el carácter de obligación ex lege, debido a que para su nacimiento, es necesario que se conjunte el supuesto definido en la ley y el hecho que se encuadra dentro del presupuesto normativo. De acuerdo a las relaciones de carácter formal, existen algunas que tienen su origen en la propia ley, sin embargo existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto para que nazca en relación con un determinado sujeto. Ahora bien, en cuanto a las relaciones tributarias sustantivas deben de tener el carácter de obligación ex lege, es decir que se encuentren previstas en la ley y que el hecho se encuadre en el supuesto normativo.

⁴² Vanoni, Ezio. *Opere Giuridiche*, Vol. II, Giuffrè, 1962, p. 262.

3.2 Sujetos de la relación tributaria.

3.2.1 Sujeto pasivo.

Se denomina sujeto pasivo a la persona que soporta la deuda, es decir el que tiene el deber correlativo derivado de la relación jurídica y el cual recibe el nombre de deudor. Ahora bien, el carácter de sujeto pasivo de una relación tributaria puede recaer en personas físicas y morales.

Lo anterior de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente:

“ ARTÍCULO 1° .- Las personas físicas y morales están obligadas para contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Con respecto al Estado como sujeto pasivo, tenemos que salvo que exista una disposición legal en contrario para una determinada contribución, debemos considerar que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos que hayan sido establecidos por el propio Estado, lo cual se reconoce en el segundo párrafo del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que la calidad de sujeto pasivo puede provenir de varios conceptos, ya que puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente

al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas o que haya sustituido al deudor original ya sea voluntariamente o por imperio de la ley.

3.2.2 Clasificación del sujeto pasivo.

El sujeto pasivo, en derecho tributario puede generarse por varios conceptos los cuales se mencionan a continuación.

a) Sujeto pasivo principal por adeudo propio.- es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza.

b) Solidaridad de sujetos pasivos por adeudo propio.- Esta se manifiesta cuando existe una pluralidad de sujetos pasivos principales y una obligación por un supuesto legal. En ese sentido no será necesario que esta solidaridad se encuentre expresamente en la ley, puesto que es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título.

- Aspecto material y formal de la solidaridad sustantiva.

La solidaridad sustantiva en el aspecto material significa que cada deudor tiene la obligación del pago íntegro de la obligación fiscal y por lo tanto el acreedor puede dirigirse a cualquiera de los deudores para exigir su pago ya sea de manera íntegra, parcial, simultánea o de manera sucesiva, así como el pago realizado por uno de ellos libera a todos los demás frente al acreedor común.

Ahora bien, la solidaridad sustantiva en el aspecto formal se refiere a que cada uno de los obligados debe de cumplir con los deberes formales impuestos por la ley o por la autoridad financiera, la cual podrá dirigirse contra cualquiera de ellos. Cabe señalar que el cumplimiento por parte de uno no libera a los demás, a menos que se trate de prestaciones y tratándose de las consecuencias derivadas del incumplimiento, recaerán sobre los que hayan violado el precepto jurídico, pero sólo en las que tengan carácter de sanciones administrativas, ya que si se tratara de sanciones de carácter penal se apegarán a los principios de responsabilidad e individualización de la pena.

c) Sujeto pasivo por adeudo ajeno.- se refiere a las personas obligadas a realizar la prestación fiscal, sin que estas hayan realizado directamente el hecho

imponible y para que exista esta responsabilidad por deuda ajena deben existir los presupuestos que a continuación se mencionan:

1. **Carácter legal**, es decir que se encuentren establecidos expresamente en la ley.
2. La existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal.
3. Incumplimiento de una obligación tributaria por parte del sujeto directo (lo cual sucede en lo que se refiere a la responsabilidad solidaria y objetiva pero no en la sustituta, porque no hay incumplimiento).
4. La existencia de circunstancias distintas al hecho generador, ya que cuando el tercero no haya cumplido con esta clase de obligaciones formales y de auxilio para la Administración Pública, la ley hace extensiva esta responsabilidad.
5. De carácter complementario.
6. Presupone siempre la omisión o falta de pago de la obligación tributaria.
7. Necesita de un acto administrativo debidamente fundado y motivado.
8. Debidamente notificado.
9. Dando una elección de cobro a la Administración, y
10. Suponiendo una subrogación.

Cabe mencionar que la relación que surgirá entre el deudor por deuda ajena y el sujeto activo es una relación de naturaleza sustantiva en el entendido de que el sujeto pasivo por deuda ajena asume la calidad de un verdadero y propio deudor.

d) Sujeto pasivo responsable por sustitución. Es la persona distinta al deudor principal, a la que la ley le atribuye la obligación de cumplir la prestación derivada de la obligación, con recursos que pertenecen al deudor principal, al cual debe retenerle el tributo para entregarlo al sujeto activo. Por lo tanto, el sujeto activo, podrá reservarse el derecho de hacer valer el crédito tributario contra el sujeto pasivo principal, cuando el sustituto por cualquier causa no haya hecho la entrega del mismo. Por lo tanto, podemos decir que la persona encargada de retenerle el tributo al sujeto pasivo principal asume la figura de agente de retención o en su caso la persona encargada de recaudarlo, agente recaudador.

Berliri, establece que " existe sustitución tributaria siempre que... en virtud de una disposición excepcional ... la realización del presupuesto que al tenor de dichos principios generales debería hacer surgir la obligación tributaria a cargo de una persona, la hace surgir a cargo de un tercero que se encuentra con aquél hecho o con su autor en una relación determinada; y correlativamente a aquél que según los principios generales debería haber sido el único sujeto pasivo del tributo, o queda sin más exento, o sólo resulta obligado en línea subordinada al tercero."⁴³

Ahora bien, este tipo de responsabilidad se encuentra establecido en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes :

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

De lo anterior se desprende que este tipo de responsabilidad debe de estar expresa en la ley.

La retención puede operar de manera indirecta, lo cual consiste en que el sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso al sustituto se le denomina retenedor.

Además de la manera indirecta, la retención puede operar por lo que se conoce como cobranza indirecta, lo cual consiste en que el legislador le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

e) Sujeto pasivo responsable por solidaridad.- Esta responsabilidad la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron y las características de este tipo de responsabilidad fiscal son:

⁴³ Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vol. II, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964, n. 28

1° Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de algunas de sus obligaciones.

2° Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 26 establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes :

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes , hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de éstos pagos;
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión...
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.
- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención se efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor

de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el importe del pago correspondiente.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por ésta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero, les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados

por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

- XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartidos prestado por el residente en el extranjero, cuando sean partes relacionadas con los artículos 106 y 215 del impuesto sobre la renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.
- XVI. Derogada.
- XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de éste artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas. Lo dispuesto en éste párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

f) Sujetos pasivos con responsabilidad objetiva.- Este tipo de responsabilidad se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para su desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26 fracción IV, establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- IV. Los adquirentes de negociaciones , respecto de contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación , cuando pertenecía a otra persona , sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

A éste respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo la siguiente tesis:

" Los adquirentes de una negociación tienen responsabilidad objetiva para con el fisco federal solamente por las prestaciones fiscales que hayan quedado insolutas , y si por insoluta ha de entenderse la prestación, que determinada conforme a derecho no ha sido pagada, es indiscutible que cuando tales multas , precisamente por no haber estado determinadas antes del traspaso , puesto que fueron impuestas con posterioridad a éste último, no tenga el carácter de insolutas, por lo mismo, el nuevo adquirente no tiene respecto de las mismas, responsabilidad objetiva alguna." ⁴⁴

3.2.3 Cualidades del sujeto pasivo.

a) Sexo.

De acuerdo con la doctrina establecida por Flores Zavala, determina que el sexo de una persona, influye en la relación tributaria de dos formas " o bien para que una persona pueda tener la calidad de sujeto pasivo de determinado impuesto, o bien para la obtención de ciertos desgravamientos."⁴⁵

b) Edad.

La edad tiene influencia en una relación tributaria, ya que constituye uno de los factores determinantes de la capacidad tributaria para dar cumplimiento a las obligaciones formales y para poder intervenir en los procesos administrativos.

Asimismo, podemos observar que ciertos impuestos determinan una edad para poder ser sujetos pasivos de ese impuesto o porque se pueden otorgar desgravamientos en razón de la edad.

c) Estado civil.

El estado civil puede influir en las relaciones tributarias de acuerdo al carácter de soltero o casado, concubinatio y por el grado de parentesco.

⁴⁴ SJF, VI Epoca, vol. CXV, 3º parte, p. 60, RF 543/64, Banco Nacional de Crédito Agrícola , S. A., 16-1-1967.

⁴⁵ Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, México 1974, p. 75.

d) Nacionalidad.

Este se considera uno de los elementos más importantes en las relaciones tributarias , ya que en ella se basa el derecho del Estado para gravar a un sujeto cualquiera que sea el origen de su capital o de su renta.

e) Ocupación, arte, oficio o profesión.

Esto se considera que tiene influencia con el hecho imponible y en consecuencia en la relación tributaria, ya que en razón del tipo de actividad del sujeto pasivo será la tasa del impuesto que pagará el mismo.

f) Domicilio.

Este elemento, se considera de gran importancia por las siguientes razones:

- Sirve para fundar el derecho de un país , para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea la el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.
- En los Estados Federales sirve para identificar qué entidad local y municipio tienen derecho a gravar.
- Para determinar en qué oficina se debe cumplir con las obligaciones tributarias.
- Para fijar qué oficina tiene la facultad de determinar, percibir y cobrar los créditos fiscales.
- Para determinar en qué lugar deben hacerse las notificaciones , requerimientos de pago y demás diligencias que establezca la ley al sujeto pasivo de la relación tributaria.

Sobre el particular, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 10, establece lo siguiente:

ARTÍCULO 10.- Se considera domicilio fiscal:

- I. Tratándose de personas físicas:
 - a) Cuando realizan actividades empresariales , el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

- c) En los demás casos, el lugar en el que tengan el principal asiento de sus actividades.
- II. En el caso de personas morales:
- a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.
 - b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que le corresponda de acuerdo con lo dispuesto en éste precepto. Lo establecido en éste párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 18 de éste Código.

Cabe mencionar que, se pueden admitir domicilios convencionales en Derecho Tributario, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y por lo regular se utiliza para cuestiones de carácter procesal.

g) Capacidad del sujeto pasivo.

La capacidad en Derecho Privado se define como la aptitud jurídica para ser sujeto de derechos y obligaciones, y hacerlos valer. A su vez, ésta se divide en dos especies que son la capacidad de goce y la de ejercicio.

La capacidad de goce es la aptitud jurídica para ser sujeto de derechos y obligaciones y la capacidad de ejercicio es la aptitud jurídica de ejercitar o para hacer valer los derechos que se tengan, y para asumir por sí mismo, deberes jurídicos.⁴⁶

Ahora bien, este concepto el Derecho Tributario, lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto en general de capacidad jurídica, pero modificando en parte sus supuestos, es decir, en Derecho Privado, la actuación

⁴⁶ Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de la Obligaciones. Ed. Porrúa, México 1996, p. 393.

de una persona es válida, si además de poseer la capacidad de goce, posee la de ejercicio ya que si no la tiene, se le considera incapaz y por lo tanto, sus actos no podrán ser eficaces y en Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, ya que la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley y por lo tanto carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar. Es decir, la exigencia de la capacidad del sujeto pasivo dependerá de la existencia del hecho generador, ya que en algunos casos para que el hecho generador se produzca sólo es necesaria la capacidad de derechos y no la de obrar y en otros casos si se requerirá la capacidad de ejercicio.

3.2.4 Extinción del sujeto pasivo

Las obligaciones sustantivas del sujeto pasivo de la relación tributaria no se extinguen con la muerte, debido a que estas pasan por transmisión hereditaria a los sucesores. Es decir, las obligaciones formales del sujeto pasivo deberán de cumplirse por medio del albacea de la sucesión. En lo que se refiere a las multas, se establece que estas deben de extinguirse con la muerte del infractor.

Ahora bien, tratándose de sociedades mercantiles, la extinción se producirá en el momento en el que se inscribe ese evento en el Registro Público de Comercio, ya que de lo contrario, el fisco como acreedor de los créditos fiscales, tendría derecho a cobrar los créditos que legalmente le correspondan, pero una vez que dicha sociedad quede liquidada y cancele su inscripción, dejará de existir como persona moral y por ende como sujeto pasivo de obligaciones fiscales.

3.3 Sujeto activo.

El sujeto activo de la relación tributaria es el acreedor, que es la persona facultada para percibir o cobrar la prestación tributaria.

En México, tenemos que los sujetos activos son: la Federación, las entidades locales, el Distrito Federal y los municipios, lo cual se desprende del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al establecer lo siguiente:

" 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."

La Federación y las entidades locales, pueden establecer los tributos que estimen necesarios para cubrir sus presupuestos ya que gozan de plena potestad tributaria al poder disponer libremente de las contribuciones que recaudan y dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas. Esta facultad se encuentra regulada en el artículo 73, fracción VII y XXIX de la Constitución de la República que establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 73. El Congreso tiene facultad :

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir su presupuesto;

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica."

Cabe mencionar que aunque se encuentren señaladas expresamente las materias sobre las cuales la federación puede establecer las contribuciones, en caso de que éstas no basten para cubrir su presupuesto, puede gravar otras fuentes que sean necesarias para cubrirlo, debido a que existen las facultades concurrentes que permiten que la Federación, los Estados y los municipios gravén simultáneamente las fuentes impositivas.

Los municipios como sujetos activos de la relación tributaria sólo tendrán la facultad de recaudar los impuestos, ya que no pueden fijar por sí mismos los impuestos municipales, debido a que éstos son fijados por las legislaturas de los Estados, esto de acuerdo a lo que señala el artículo 115, fracción IV de la Constitución Federal, que a la letra establece:

" ARTÍCULO 115.

IV. Los municipios administrarán su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como de las que tengan por base el cambio del valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones o subsidios a favor de la persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Solo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales

bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

3.4 La relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

La relación tributaria que se establece entre Estado y los contribuyentes, tiene su base y fundamento constitucional en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República que a la letra establece:

" 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."

Ahora bien, esta relación surge precisamente de la potestad tributaria del Estado, ya que esta emana de una norma jurídica emitida por el poder competente del Estado, que implica la imposición de la obligación a los contribuyentes, la administración, la recaudación y la aplicación de recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos.

El Estado en ejercicio de la potestad tributaria realizará todos los actos tendientes a la recaudación y aplicación de los recursos, ya que el poder Ejecutivo, a través del Presidente de la República y los órganos de la Administración Pública descentralizada, son los encargados de realizar esa actividad. Cabe mencionar que la relación tributaria que se establece entre el Estado y los contribuyentes, se da en razón, de las facultades que se otorgan un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado Servicio de Administración Tributaria, el cual tiene carácter de

autoridad fiscal. Sin embargo, existen otras autoridades que realizan actividades de carácter tributario, como es el caso de las autoridades aduaneras en Materia de Comercio Exterior y las entidades locales cuando su actividad se deriva de la Ley de Coordinación Fiscal.

3.5 Facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal.

Las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, constituyen los instrumentos jurídicos a través de los cuales, el Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, comprobará el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En efecto, el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público y por lo tanto, el Estado deberá de contar con los medios necesarios para verificar su cumplimiento.

Ahora bien, el fundamento legal y constitucional que tiene el Estado para realizar y ejercer sus facultades de comprobación, se encuentra en el artículo 16, párrafo décimo primero de la Constitución General de la República, que a la letra establece lo siguiente:

" La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas en los cateos."

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 42 y 42-A, establecen, por lo que se refiere a las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, lo siguiente:

* ARTÍCULO 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la

comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.-Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes

de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.-Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."

" ARTÍCULO 42-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."

5.1. La obligatoriedad de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyentes es una institución que se creó para la identificación de los contribuyentes, las causas de su modificación y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes y asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, la cual se dará a conocer a través del documento denominado cédula de identificación fiscal, misma que deberá de ser citada en todo documento ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales.

Esta institución se encuentra regulada en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación y 14 del Reglamento del mismo Código.

Se señala en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en caso de cambio de domicilio fiscal, deberán de presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio. No se considerará como domicilio fiscal el manifestado en el aviso a que se refiere este párrafo cuando en el mismo no se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de éste Código.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y presentar los avisos que señale el Reglamento de éste Código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se encuentren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que en éste último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotaran en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

CUARTO PÁRRAFO (SE DEROGA)

No estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal. Las personas que hagan los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto estos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Las personas físicas y las morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con este en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que establezca el servicio de administración tributaria mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones. Los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas,

de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión a la secretaria de hacienda y crédito publico dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras publicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados. para ello, se cercioraran de que dicha clave concuerde con la cedula respectiva.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras publicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior, dicha información deberá ser presentada durante el mes de febrero de cada año ante el servicio de administración tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere el párrafo anterior deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el numero de escritura publica que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público llevara el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de

conformidad con este artículo y en los que la propia secretaria obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignara la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la secretaria de hacienda y crédito público sea parte. las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionara a los contribuyentes a través de la cedula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale la Secretaria de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, para la realización de actividades empresariales, de lugares en donde se almacenen mercancías o de locales que se utilicen como establecimiento para el desempeño de servicios personales independientes, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando estas lo soliciten.

La solicitud o los avisos a que se refiere el primer párrafo de este artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. tratándose del aviso de cambio de domicilio fiscal, este no surtirá efectos cuando en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente no se le localice o cuando dicho domicilio no exista

3.5.1.1 Datos que deben manifestar

1. Nombre de las personas físicas.- el cual se forma con el nombre de pila, apellido paterno y materno.

2. Razón social o denominación de las personas morales.- el cual se adquiere con el documento constitutivo.
3. Domicilio fiscal.- se considera domicilio fiscal, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios. Ahora bien, se considerará cambio de domicilio fiscal cuando el contribuyente o retenedor lo establezca en un lugar distinto al que tiene manifestado o en los términos que establezca el código Fiscal de la Federación. Este aviso deberá de hacerse dentro del mes siguiente al día en que se presentó la situación jurídica o de hecho.
- 4.- Aviso de alta de obligaciones fiscales.- el cual se presenta cuando esté obligado a presentar declaraciones periódicas sin que antes se tuviera esta obligación.
5. Aviso de aumento de obligaciones fiscales.- el cual ocurre cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas, distintas a las que se presentaban y cuando se opte por pagar el Impuesto sobre la Renta conforme a bases especiales de tributación.
6. Aviso de disminución de obligaciones fiscales.-el cual se da cuando se deje de estar obligado a presentar algunas de las declaraciones periódicas que se venían presentando.
7. Aviso de baja de obligaciones fiscales.- el cual se da cuando se deje de estar obligado a presentar todas las declaraciones periódicas que se venían presentando.
8. Aviso de liquidación de una sociedad.- este debe de darse dentro del mes siguiente al día en que se presente la situación jurídica o de hecho que determine la disolución de la sociedad.
9. Aviso de apertura de sucesión.- la cual se manifiesta en caso de que la persona obligada a presentar declaraciones fallezca.
10. Aviso de cancelación de R.F.C. – el cual se encuentra establecido en el artículo 23 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que señala que los siguientes supuestos: a) Los contribuyentes del ISR en los términos del Título II de la Ley de la Materia (personas morales) deberán de presentar su aviso conjuntamente con la declaración final de liquidación total del activo.

- b) En los casos de fusión de sociedades , la que subsista o resulte de la fusión presentará el aviso junto con la última declaración .
- c) En el caso de escisión de sociedades cuando se extinga la escidente, la escindida que se designe en el acuerdo de escisión, presentará el aviso por dicha escidente junto con la última declaración.
- d) El representante legal de la sucesión de personas obligadas a presentar declaraciones periódicas, presentará el aviso de cancelación de RFC del autor de la sucesión , dentro del mes siguiente al día en que haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión a la autoridad ante la cual el autor de la sucesión venía presentando declaraciones periódicas.

11. Aviso de cambio de actividad preponderante.- se considera actividad preponderante aquella por la que la totalidad de ingresos obtenidos en el último ejercicio de 12 meses, sea superior a los que obtenga el contribuyente por cada una de sus otras actividades en el mismo periodo. Tratándose de personas físicas, únicamente se consideran los ingresos por actividades empresariales y por servicios personales. (Artículo 43 del RCFF)

3.5.1.2 Plazos para presentar la solicitud de inscripción.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 15 del RCFF la solicitud de inscripción deberá de presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones siguientes:

- I. Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme el acta constitutiva.
- II. Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero , desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.
- III. Las personas que efectúen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR (servicios personales subordinados), deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos , computándose el plazo a partir del día siguiente en que éstos inicien la prestación de servicios ; dichas personas comunicarán la clave

del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquél al que presenten la solicitud de inscripción.

3.5.1.3 Autoridad ante la cual se debe presentar la solicitud de inscripción.

Esta solicitud deberá de presentarse ante la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente .

La Federación, las Entidades Federativas, los municipios y los organismos descentralizados que no realicen actividades preponderantemente empresariales podrán inscribir por separado a las unidades administrativas que los integran y cumplir en la misma forma con sus demás obligaciones como retenedores o contribuyentes .

3.5.2 Visitas domiciliarias.

Las visitas domiciliarias, son consideradas en la relación jurídico tributaria, como el medio por excelencia que tiene el Estado para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

3.5.2.1 Marco constitucional.

Las visitas domiciliarias se encuentran reguladas constitucionalmente en el artículo 16 de la Constitución Federal, dicho artículo posibilita a la autoridad administrativa para que a través de la práctica de visitas domiciliarias compruebe que se han acatado las disposiciones fiscales.

Los requisitos a que se refiere el mencionado artículo son los siguientes:

- a) Orden escrita.- debe de existir un acto administrativo que tenga como contenido una orden y que la misma se consigne de forma escrita.
- b) Lugar que ha de inspeccionarse.
- c) El destinatario de la orden.- debe de especificar el nombre de la persona que se va a visitar.

- d) Objeto de la visita.- la autoridad deberá de manifestar las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento.
- e) Exhibición de libros y papeles.- la autoridad hacendaria se encuentra facultada para solicitar la exhibición de libros y papeles que a criterio de la autoridad fiscalizadora resulten indispensables para verificar el cumplimiento de las autoridades fiscales.
- f) Designación de testigos.- la persona con quien se haya entendido la visita domiciliaria tendrá el derecho a designar dos testigos y en caso de que ésta se negara a nombrarlos, la autoridad visitadora los podrá nombrar.

3.5.2.2 Marco jurídico.

La práctica de vivitas domiciliarias se encuentra regulado en el artículo 16 de la Constitución en lo que se refiere a las formalidades que se deben acatar para los cateos y en segundo término en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

3.5.2.3 La visita domiciliaria dentro del Código Fiscal de la Federación.

La visita domiciliaria como instrumento de fiscalización se encuentra prevista en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales , así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

III. Practicar visitas a los contribuyentes , los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías. "

Ahora bien, como la orden de visita domiciliaria es un acto que se debe notificar, deberá de contener los requisitos siguientes:

" ARTÍCULO 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

(Para salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, ya que de esa forma el destinatario de la orden conocerá de manera objetiva los términos de la misma.)

- II. Señalar la autoridad que lo emite; (Dicha orden deberá de ser emitida por una autoridad legítimamente constituida que resulte competente para tal efecto y a través del órgano correspondiente.)

- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, y (En la orden deben de estar invocados los dispositivos legales que les sirvan de apoyo a la autoridad, así como la razón o motivo que tuvo la autoridad para emitir dicha orden y los propósitos que con ella se persiguen.)

- IV. Ostentar la firma del funcionario competente , y en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos que sean suficientes para su identificación. En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa. (La firma debe de ser autógrafa o en su caso contar con los requisitos que se establezcan en las reglas de carácter general para la firma electrónica avanzada, ya que de caso contrario el acto carecería de autenticidad)

(El subrayado es nuestro)

3.5.2.4 Formalidades de la visita domiciliaria.

Además de los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación , se deberán de indicar los siguientes: (Artículo 43 del CFF)

- I. Lugar o lugares donde deba efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitarse deberá notificarse al visitado, y
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas , aumentadas o reducidas en su número , en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

- III. Tratándose de las visitas a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.

(Es decir, las visitas en el domicilio fiscal)

3.5.2.5 Desarrollo de la visita.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, se desarrolla de la forma siguiente:

a) Lugar para la práctica de la visita.- La práctica de la visita domiciliaria se llevará a cabo en el lugar señalado en la misma.

Cabe mencionar que con la reciente reforma, si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden de visita.

b) Notificación al destinatario o representante legal.- la orden de visita deberá de ser notificada al destinatario de la misma o a su representante legal en el

momento en el que el personal designado comparezca en el lugar señalado para ello.

c) Notificación de la orden mediante citatorio.- En caso de que al presentarse los visitadores no se encuentre el visitado o su representante , dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante lo esperen al día siguiente a una hora determinada para recibir la orden de visita y si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

d) Entrega de la orden.- Otra de las formalidades que deben de satisfacer los visitadores en forma inmediata a la notificación, será la entrega de la orden , lo cual deberá quedar consignado en el acta de visita.

e) Identificación de los visitadores.-una vez iniciada la visita domiciliaria, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia. Por lo que se refiere a los documentos utilizados para la identificación, debe de señalarse que estos serán los idóneos para tal efecto, ya que el propósito de tal exigencia es que el visitado en forma indubitable, pueda constatar que el personal designado en la orden, es el mismo que concurre a la práctica de la visita. En la mayoría de los casos, la identificación se realiza con la credencial expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero cuando dicha credencial no es vigente al momento de practicar la visita, no será motivo de que exista un vicio en el acta de visita, ya que la legitimación de los visitadores no proviene del documento identificatorio, ni tampoco del hecho de no estar en vigor se desprende que el nombramiento le haya sido revocado, ya que si ésta fuera la voluntad del superior jerárquico del visitador la haría del conocimiento del visitado en forma indubitable.

f) Designación de testigos.- Una vez que los visitadores se hayan identificado, éstos requerirán a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales , los visitadores los designarán , haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que ésta circunstancia invalide los resultados de la misma. Esta formalidad se encuentra señalada en la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

g) Sustitución de testigos.- El segundo párrafo del artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación prevé los diversos supuestos en los que puede operar la sustitución de testigos y son:

1. Por no comparecer al lugar en donde se lleve a cabo la visita.
2. Por ausentarse de él, antes de que concluya la diligencia.
3. Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Si se realizaran cualquiera de los supuestos anteriores, la persona con quien se entienda la diligencia, deberá de designar de inmediato a otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban de sustituirlos.

Obligaciones del sujeto visitado.- El artículo 45 del Código fiscal de la Federación, señala lo que genéricamente deben de permitir los visitados en la práctica de las auditorias y estas conductas se reducen a tres deberes que son:

1. Permitir el acceso a los lugares objeto de la visita.
2. Poner a disposición de los visitadores, los documentos y papeles que integran la contabilidad y que se refieran al cumplimiento de las obligaciones fiscales.
3. Permitir la verificación de libros y papeles.

Asimismo, de los términos del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, se deduce que los visitadores designados en la orden de visita, tendrán las siguientes facultades genéricas:

1. Penetrar e inspeccionar el lugar o lugares objeto de la visita.
2. Revisar la documentación que integra la contabilidad y demás papeles comprobatorios del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
3. Verificar los bienes y mercancías.

Además de enunciar las facultades genéricas el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, prevé limitativamente una serie de supuestos en los que el visitador puede proceder a obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales para que previo cotejo con los originales se certifiquen por los visitadores y estos son: Que el

visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

1. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo.
2. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
3. Se lleven dos o mas libros sociales similares con distinto contenido.
4. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales , por el periodo al que se refiere la visita.
5. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan con los asentados en las declaraciones.
6. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
7. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores y diva contabilidad podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labore.
8. Si el visitado , su representante o la persona con quien se entienda la visita se niegue a permitir el acceso al lugar a los visitadores o mantener a su disposición la contabilidad.

En caso de que se realicen tales supuestos , se deberá de levantar un acta parcial en la que se consigne la diligencia que se realice, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado, pero en ninguno de los casos las autoridades fiscales podrá recoger la contabilidad del visitado.

3. 5.2.6 Acta de la visita domiciliaria.

El artículo 16 de la Constitución Federal de la República, constituye el fundamento para la práctica de la visita domiciliaria en materia fiscal, asimismo

exige el levantamiento de un acta debidamente circunstanciada en las que se hagan constar las formalidades observadas durante el desarrollo de la misma, así como sus resultados. Esto se encuentra previsto en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 46 y en él se mencionan al menos tres tipos de actas, las cuales son:

- Acta de visita.- De toda visita en el domicilio fiscal se levantará un acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en actas, hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas.

- Acta parcial o complementaria.- es aquella, en las que se harán constar los hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita domiciliaria.

- Acta final.- como su nombre lo indica, es aquella en la que se consignan todos los hechos y eventos que se presentaron durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión.

3.5.2.7 Requisitos específicos del acta parcial de inicio.

1. Los visitadores deberán constituirse en el domicilio indicado en la orden.
2. Se indicará que se constituyeron con el objeto de entregar la orden de visita e iniciar la visita domiciliaria.
3. Se indicarán los ejercicios por los cuales se realiza la visita.
4. Se hará constar que la visita se entendió con el contribuyente, representante legal o con quien se encuentre, previo citatorio.
5. Se hará constar la entrega de la orden de visita al visitado.
6. Se hará constar la fecha, hora y lugar en que fue entregada la orden de visita.
7. Se hará constar que los visitadores se identificaron con los documentos individuales idóneos con el visitado.
8. Se hará constar que se requirió al visitado para que designe dos testigos.

9. Se hará constar el nombre, apellidos y documento con el cual se identificaron los dos testigos de asistencia.
10. Se hará constar el requerimiento de documentación e información hecha al visitado.
11. Se hará constar la fe de erratas.
12. Firmarán el acta, los que intervinieron en la visita, en caso de no hacerlo, se precisará el motivo de la negativa para firmar.

3.5.2.8 Requisitos específicos de la última acta parcial.

Los requisitos que a continuación se mencionan están basados en el artículo 46, fracción IV del código fiscal de la Federación.

1. Se debe señalar expresamente que se trata de la última acta parcial.
2. Señalar los hechos u omisiones que se conocieron de la revisión practicada a la contabilidad y declaraciones del visitado.
3. Se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos veinte días , durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones , así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio fiscal revisado o fracción de este, se podrá ampliar el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.
4. Se identificarán los papeles de trabajo en los cuales se encuentran analizados los rubros observados, así como los folios y sus datos principales, los cuales deben estar firmados por el personal que interviene en la visita, por el visitado y los dos testigos.
5. Se indicará el resultado de la revisión por impuesto y por ejercicio, precisándose los hechos generadores de las obligaciones incumplidas reguladas por la ley, debidamente circunstanciados, tomando en cuenta los

libros contables, registros, pólizas, estados de cuenta y documentación proporcionada por terceros.

6. Que se entrega una copia de los papeles de trabajo al visitado.
7. Que se hizo saber al visitado que tiene 15 días por cada ejercicio revisado, sin exceder de 45 para que se exhiba a la autoridad fiscal, los libros y registros que desvirtúen los hechos asentados en la última acta parcial.

3.5.2.9 Requisitos específicos del acta final de la visita.

1. La podrán elaborar cualquiera de los visitadores que hayan asistido a la visita domiciliaria.
2. El acta será firmada por los visitadores, el visitado y los testigos de asistencia.
3. Se indicarán las generalidades del contribuyente, el régimen fiscal al que está sujeto, fecha de constitución, sus acciones, así como el importe y giro con el que opera.
4. Se harán constar las irregularidades que se conocieron durante el desarrollo de la visita domiciliaria, especificando el impuesto y el ejercicio, las cuales se encuentran consignadas en la última acta parcial, identificándolas por folio y fecha y que esa forma parte del acta final.
5. Se hará constar si el contribuyente presentó o no algún escrito de aclaraciones, así como libros y registros contables a fin de desvirtuar los hechos consignados en la última acta parcial.
6. Se señalarán los hechos que se conocieron de la revisión practicada, lo cual se hará por impuesto y por ejercicio, en la forma que se encuentran precisados en la última acta parcial y que no fueron desvirtuados con el escrito de aclaraciones.
7. Se identificarán los papeles de trabajo en los cuales se encuentran analizados los rubros observados, así como los folios y datos principales, los cuales se entregaron con la última acta parcial.
8. Se hará constar que forman parte del acta final todas las actas parciales, inclusive la última acta parcial mismas que se levantaron durante el desarrollo de la visita, identificándolas por fecha y número de folio.

3.5.2.10 Plazo a las autoridades para concluir la visita domiciliaria.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 46-A, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las autoridades dentro de un plazo máximo de seis meses, los cuales serán contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente el inicio de la visita domiciliaria, salvo tratándose de:

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el título ii, capítulo vi de la ley del impuesto sobre la renta. en estos casos, el plazo será de un año contado a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o este ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera este llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Los plazos señalados en el primer párrafo y en el apartado a, de este artículo, podrán ampliarse por seis meses por una ocasión mas, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuesto en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en

su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. en su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el termino a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código

Cabe señalar que tanto los plazos para concluir la visita como las prórrogas se podrán suspender en los siguientes casos:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- II. Fallecimiento del contribuyente , hasta que se designe el representante legal de la sucesión.
- III. Cuando el contribuyente desocupe el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se localice en el que haya señalado , hasta que se localice.

Ahora bien, la visita domiciliaria, podrá concluirse anticipadamente, en el siguiente caso:

"ARTICULO 47.- Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador publico autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-a de este Código. lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador publico que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho. "

3.5.3 Revisión de declaraciones y de estados financieros.

Para desarrollar este punto, explicaremos en qué consiste la declaración, así como los requisitos de la misma y finalmente trataremos el procedimiento de revisión.

Debido a que podría resultar muy difícil para la autoridad fiscal el conocer la realización de los hechos generadores que en múltiples formas pueden realizar los contribuyentes sin su consentimiento, se creó la figura jurídica de la declaración, para que de ese modo el contribuyente tenga la obligación de informar a la autoridad fiscal la realización del presupuesto de hecho, del objeto de la base imponible, así como de los elementos necesarios para la aplicación del tributo. Es decir la declaración se trata de un acto debido, por lo tanto es un acto que se realiza en cumplimiento de un mandato de ley.

Al respecto, De la Garza, define a la declaración como " el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación."⁴⁷

Cabe señalar que la declaración es considerada como el punto de partida para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración, tan es así que las autoridades fiscales al practicar o al ejercer sus facultades de comprobación pueden solicitar a los contribuyentes la exhibición de las declaraciones y de los estados financieros correspondientes a los ejercicios fiscales a revisar. Ahora bien, la declaración que se presenta a la autoridad tributaria tiene alguna de las siguientes finalidades:

- a) Para que la autoridad practique la liquidación, en los tributos que requieren determinación administrativa.
- b) Cuando se trate de declaraciones en que se contenga una autodeterminación, puede darse una alternativa. La primera, que la

⁴⁷ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 2001, p.p. 569-570.

autoridad administrativa deba de proceder a la revisión del contenido de la declaración, es decir, examinar si la declaración es verdadera y en el caso contrario, proceder a la rectificación; la otra opción consiste en otorgar a la autoridad administrativa un derecho potestativo, en el entendido de que si considera conveniente revise la declaración, con la consecuencia de que pueda aprobarla, modificarla o rectificarla o de plano rechazarla para proceder a la determinación "estimativa".

El fundamento constitucional de esta facultad de la autoridad fiscal se encuentra en el artículo 16 de la Ley Fundamental que a la letra establece lo siguiente:

"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...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para cateos..."

En efecto, la autoridad administrativa podrá exigir la exhibición de las declaraciones y los estados financieros, siempre y cuando lo realice acatando las disposiciones legales que para tal efecto convenga.

Cabe mencionar, que la autoridad fiscal, para el mejor cumplimiento de sus facultades está obligada a "elaborar formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como de informar de las fechas y lugares de presentación de los que se considere más importante."⁴⁸

3.5.3.1 Sujetos obligados a presentar la declaración.

La obligación de presentar declaración recae sobre el sujeto pasivo por adeudo propio de la relación tributaria, pero debemos recordar que existen casos

⁴⁸ Artículo 33, inciso c) del Código Fiscal de la Federación.

en que la calidad de sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos y por lo tanto cuando existan sujetos pasivos por adeudo ajeno o sujetos pasivos por sustitución, lo realizarán las personas responsables que tengan ese carácter, de acuerdo a lo establecido en la propia ley.

3.5.3.2 Formalidades

De acuerdo a lo establecido en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, para que los contribuyentes cumplan satisfactoriamente la obligación de presentar las declaraciones deberán de satisfacer los requisitos siguientes:

1. Las declaraciones deberán de ser presentadas en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas que para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.
2. Cuando los contribuyentes están obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán de presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deba cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

3. Tratándose de declaraciones complementarias, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 32 dispone que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante esto, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

- I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a su cuenta.
- III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado, sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.
- IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

3.5.3.3 Lugar de presentación de la declaración.

Las declaraciones se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en este caso en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria, a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

Cabe mencionar que, en los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubieran

obtenido ingresos inferiores a \$ 1, 750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$ 300,000.00, en lugar de presentar de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, podrán presentarlos en las oficinas autorizadas que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Los contribuyentes mencionados deberán utilizar para la presentación de sus declaraciones una tarjeta electrónica, la cual sustituirá a la firma electrónica avanzada.

Las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contenga nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave del registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan la firma o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

3.5.3.4 Plazo de presentación.

Debido a que los plazos que se establecen en las leyes fiscales son muy variados, el artículo 31 del Código fiscal de la Federación establece de manera supletoria que " cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de las declaraciones, se tendrá por establecido el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

3.5.3.5 Rectificaciones de las declaraciones.

Los contribuyentes pueden rectificar las declaraciones presentadas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de las llamadas

declaraciones complementarias. A través de ellas se pueden modificar los datos de la original, cuando los datos contenidos en la declaración hayan sido fruto de un error o inexactos.

El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación señala que las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante esto, el contribuyente podrá modificar en, más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

- I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a su cuenta.
- III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado, sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.
- IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

Lo dispuesto en este precepto, no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones a que se refiere éste artículo, se efectuará mediante la presentación de declaración complementaria que modifique los datos de la original.

Iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, sólo se podrá presentar declaración complementaria en ciertas formas especiales, que son

formas de corrección de situación fiscal a que se refieren los artículos 46 y 48 del CFF, según proceda, debiéndose de pagar las multas a que se refiere el artículo 76 de la Ley de la materia.

Asimismo, se presentará declaración complementaria cuando al controvertirse una resolución administrativa en forma parcial se consiente parcialmente el crédito y los recargos correspondientes, esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 144 del CFF.

3.5.3.6 Revisión de las declaraciones

La revisión de la declaración presentada por los contribuyentes, consiste en un procedimiento interno de la Administración Tributaria, ya que como se mencionó anteriormente, si la autoridad al recibir la declaración no encuentra irregularidades o errores que causen motivo para rechazarlas, no se producirá ningún acto administrativo adicional, con el cual se realice una nueva determinación adicional a la declaración. Pero, si por el contrario, la autoridad encuentra motivos para rechazar la declaración, la misma realizará una determinación adicional con la cual se determine correctamente el contenido de la declaración.

A este tipo de revisión de declaración que practica la autoridad fiscal y no es realizada por medio de una visita domiciliaria se le conoce como revisión de escritorio, la cual tiene por objeto la comprobación de la veracidad de la información contenida en las declaraciones, así como la revisión del dictamen del Contador Público.

Dicha revisión puede ser efectuada cuando la ley establece que la determinación deba de ser hecha por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación y de revisión. Lo anterior de acuerdo a lo establecido en los artículos 41-A y 42 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señalan lo siguiente:

"ARTICULO 41-A. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que

consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de las facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento."

Asimismo, el artículo 42 establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate..."

Ahora bien, cuando la autoridad solicite a los contribuyentes, responsables solidarios o a terceros los datos, informes o documentos adicionales que sean necesarios para aclarar los datos asentados en la declaración, deberán de cumplir con los requisitos siguientes:

1. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida. Si al presentarse el notificador en el lugar en donde deba de practicarse la diligencia no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con quien se encuentre en el lugar para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o su representante legal lo esperen al día siguiente a la hora determinada para

recibir la solicitud, en caso de que no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

2. En la solicitud se señalarán el lugar y el plazo en el cual se deben de proporcionar los informes y documentos.

3. Los informes, libros o documentos deberán de ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o su representante.

4. Una vez hecha la revisión a los documentos, libros o informes, las autoridades fiscales formularán un oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

5. Cuando no hubiere observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará mediante oficio al contribuyente o responsable solidario la conclusión de la revisión de gabinete.

6. El oficio de observaciones a que hemos hecho mención, se notificará al contribuyente, de acuerdo a las reglas establecidas para los actos que se deben notificar. (Art. 38 CFF) Asimismo, el contribuyente o el responsable solidario contará con un plazo de 20 días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por 15 días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de 20 días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que desvirtúe.

7. Como consecuencia de la revisión de los o informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, cuando esta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta, el plazo será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

8. Durante el plazo que se establece a los contribuyentes para desvirtuar los hechos u omisiones que se asentaron en el oficio de observaciones, el contribuyente puede optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que hayan sido objeto de la revisión mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la cual deberá de entregar una copia a la autoridad revisora.

9. En el caso de que los contribuyentes no corrigieran totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá una resolución en la que se determinen las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, acatando lo dispuesto para las notificaciones.

Cabe mencionar que se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

Lo anterior, acatando lo dispuesto en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

3.5.3.7 Revisión de estados financieros.

Los estados financieros que hubieren sido dictaminados por contador Público autorizado, pueden ser objeto de revisión por parte de la autoridad fiscal.

Ahora bien, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que están obligadas a dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado, de acuerdo a lo señalado en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, son las siguientes:

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos

establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del Artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este Artículo:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

2. Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

3. Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.

Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.

II.- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III.- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

IV.-Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que fomen parte de la administración pública estatal o municipal.

A partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa Ley.

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de

sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código, a más tardar el 31 de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

* Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

* (Este último párrafo entrará en vigor a partir del 1o. de enero de 2005)

Los requisitos del dictamen elaborado por el contador Público, deberá contener los requisitos siguientes:

*ARTÍCULO 52. Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I.-Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios o asociaciones de contadores públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador

público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por presentar su declaración del ejercicio en el formato simplificado que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Por último, el procedimiento al que deberán sujetarse las autoridades fiscales para la revisión del dictamen de los estados financieros por el Contador Público, de acuerdo a lo establecido en el artículo 52-A del código fiscal de la Federación, será el siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen, notificando al contribuyente copia del requerimiento respectivo, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La autoridad fiscal podrá requerir la información directamente al contribuyente cuando el dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa o con salvedades, que tengan implicaciones fiscales.

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo, a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito, debiendo notificar copia de la misma al contribuyente.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para observar la situación fiscal del contribuyente o si éstos no se presentaron en tiempo, dichas autoridades podrán requerir directamente al contribuyente la información y documentos a que se refiere el inciso c) de la fracción anterior; dicho requerimiento se hará por escrito, debiendo notificar copia de la misma al contador público.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

IV. Si una vez cumplido el orden establecido en las fracciones que anteceden, a juicio de las autoridades fiscales no fuera suficiente la información y documentación para observar la situación fiscal del contribuyente, se podrá practicar visita domiciliaria en los términos de este Código.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero no se considerará revisión de dictamen y respecto de ella no se aplicará el orden establecido en este artículo.

Tratándose de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo respecto de aquellos comprendidos en los períodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten éstos, informes o documentos del contribuyente responsable solidario o tercero, de acuerdo a lo establecido en el artículo 53 del Código de la materia, se estará a lo siguiente:

I. Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

II. (Se deroga).

" ARTÍCULO 53-A. Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente."

3.5.4 Determinación de las contribuciones omitidas.

El acto de determinación tiene la naturaleza de un acto formalmente administrativo por su procedencia y origen; y materialmente administrativo porque crea una situación jurídica concreta, en ausencia de una controversia entre el sujeto pasivo y el sujeto activo.

El acto de determinación puede surgir dos supuestos, el primero se da cuando la ley establece que la determinación deba de ser hecha por la Administración, como último acto de un procedimiento que se inicia con la declaración del contribuyente; el segundo cuando la Administración en ejercicio de sus facultades de revisión y comprobación, produce un acto que se contrapone a la determinación realizada por el sujeto pasivo

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación en el artículo 50 establece lo siguiente:

" ARTICULO 50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer sus facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen en

incumplimiento de las disposiciones fiscales , determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita..."

Asimismo, ha sido establecido por De la Garza, que el acto de determinación es generalmente "el último acto de un procedimiento de carácter inquisitivo, cuidadosamente regulado por la ley, la cual debe de ser rigurosamente observada o acatada por la autoridad. Tiene el carácter ejecutorio, y está investido de una presunción de legalidad."⁴⁹ Es decir, el acto de determinación tiene el carácter ejecutorio debido a que la administración al estar facultado por el orden jurídico expresamente o en forma razonablemente implícita, cuenta con los medios necesarios para hacer cumplir ella misma al contribuyente por la coerción, ya que la pretensión de la autoridad plasmada en un acto tiene la presunción de validez y en consecuencia esta no tendrá que acudir a los Tribunales para que se declare la existencia de un derecho a su favor como en su caso lo tendría que hacer el contribuyente. Ahora bien, en relación a que el acto de determinación está investido de una presunción de legalidad, tenemos que de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del CFF, los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán de probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de ese hecho.

Existen dos tipos de presunciones legales, las cuales tienen distinta finalidad y son:

- a) Presunciones legales absolutas (iuris et de iure).- las cuales constituyen un hecho jurídico material, cuya finalidad es exonerar a una de las partes la obligación de probar determinados hechos favorables a su propio asunto, es decir, exonera al Fisco de la prueba en la fase del procedimiento de determinación, de la existencia de determinados hechos generadores o determinados elementos de los mismos.

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., p. 780.

- b) Presunciones legales relativas (iuris tantum).- Cuando existe una presunción legal, a la Administración Fiscal le corresponde probar el hecho cuya existencia es legalmente necesaria para la aplicación del criterio presuntivo.

Cabe señalar que ha sido establecido por la mayoría de la doctrina que el acto de determinación no es un acto necesario, pues dicho acto puede concluir cuando la Autoridad Tributaria, al término del procedimiento de revisión de la declaración, reconozca que las obligaciones tributarias han sido cumplidas correctamente por el sujeto pasivo, o en su caso, el contribuyente al impugnar y rectificar las declaraciones, desvirtúa los hechos u omisiones encontradas en dicha declaración. Otro de los supuestos, por el cual no sería necesaria la determinación, es precisamente que se extingan las facultades de la autoridad fiscal para determinar las contribuciones omitidas, es decir, que haya transcurrido el plazo otorgado por la ley a la autoridad revisora sin que esta haya ejercitado sus facultades.

En cuanto a la determinación de las contribuciones omitidas, establece el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades fiscales que al ejercer sus facultades de comprobación, conozcan de hechos u omisiones que entrañen en incumplimiento de las disposiciones fiscales determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante una resolución.

Cuando las autoridades conozcan de terceros hechos u omisiones que puedan entrañar en incumplimiento de las disposiciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante un oficio de observaciones, con el fin de que pueda desvirtuar los hechos consignados en el mismo.

Los procedimientos para determinar las contribuciones omitidas pueden ser con base cierta o mediante determinación presuntiva.

- Determinación con base cierta.- de acuerdo a lo señalado por Giuliani Fonrouge " hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a la efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias

comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles." Este tipo de determinación debería de ser la regla, ya que el sujeto pasivo al presentar su declaración debe fundarla en sus libros, registros, etc. que la ley del impuesto de que se trate establezca, sin embargo, es difícil, ya que generalmente la autoridad no cuenta con todos los elementos necesarios para hacer la determinación con base cierta y en ese caso se utiliza la determinación mixta en la que el sujeto pasivo al presentar su declaración ofrece a la autoridad determinadora los elementos necesarios para llevar a cabo la liquidación.

- Determinación presuntiva.- este tipo de determinación está basada en presunciones y procede cuando la ley así lo establece, ya que en estos casos la autoridad fiscal está impedida de saber con precisión las omisiones en la que incurrieron los contribuyentes.

Las causales en las que opera la determinación presuntiva se encuentran reguladas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes o el remanente redistribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos por los que se deben pagar contribuciones cuando:

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en el que se inicie el ejercicio de dicha facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.
- II. No se presente los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo , por más de 35 sobre los declarados en el ejercicio.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios , o registren dichas existencias a preciso distintos del costo, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales;
 - V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
 - VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

3.5.4.1. Procedimiento para el cálculo de ingresos en la determinación presuntiva.

El artículo 56 del Código Fiscal de la Federación establece que para los efectos de la determinación presuntiva , las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio del que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente;
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o cualquier otro, con las modificaciones que en su caso, hubieren tenido como motivo del ejercicio de las facultades de comprobación;

- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente;
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y
- V. Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.

3.5.4.2 Determinación presuntiva en caso de omisión en contribuciones no retenidas o retenidas pero no enteradas.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 57 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán determinar presuntamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

En ese sentido, la autoridad fiscal determinará las contribuciones retenidas, basándose en cualquiera de los métodos señalados en el artículo 56 del CFF a que hemos hecho referencia en el punto anterior.

3.5.4.3 Hechos y circunstancias que constituyen presunciones de ingresos a cargo del contribuyente.

El artículo 59 del CFF, establece una serie de presunciones que salvo prueba en contrario la autoridad podrá utilizar para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes, las cuales son:

- I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o

- actividades contenidas en tales elementos, fuera realizada por el contribuyente;
- II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa corresponde a operaciones del contribuyente;
 - III. Que los depósitos en cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y el valor de los actos o actividades por los que se debe pagar contribuciones;
 - IV. Que son ingresos y valor de los actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no se registre en la contabilidad;
 - V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de los actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones;
 - VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos;
 - VII. Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia es resultado fiscal;
 - VIII. Que los inventarios, materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere éste párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

3.5.4.4 Procedimiento para determinar presuntivamente el importe de los bienes adquiridos no registrados.

El artículo 60 del CFF señala los procedimientos que debe de realizar la autoridad fiscal para determinar estimativamente el importe de las enajenaciones de bienes que no se registraron al adquirirse o que son faltantes en los inventarios, ya que este supuesto constituye una práctica realizada muy frecuentemente por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos.

En efecto, cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por la autoridad fiscal, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

- I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porcentaje de la utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- II. La cantidad resultante se suma al importe determinado de la adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porciento de la utilidad bruta se obtendrá de los datos obtenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se determine el contribuyente. En caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%. La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de este artículo fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

El mismo procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en el inventario. Si no se pudiera determinara el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el del mercado o el de avalúo.

3.5.4.5 Presunción de ingresos en base a documentos de terceros.

El artículo 62 del CFF, establece que para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este cuando:

- I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social;
- II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese nombre el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio;
- III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio, y
- IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

3.5.4.6. Presunción en base a documentos que obran en poder de las autoridades fiscales y organismos descentralizados.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 63 del CFF, tenemos que los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que

consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

3.5.4.7. Plazo para liquidar o garantizar las contribuciones omitidas determinadas.

Una vez que la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación haya determinado las contribuciones omitidas por el contribuyente con base en los procedimientos establecidos en la ley, deberán de pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación, esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 65 del CFF.

Cabe señalar que las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea diferido o en parcialidades, sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses, de acuerdo a lo establecido en el artículo 66 del CFF.

CAPÍTULO IV. LA DEBIDA MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE LAS MULTAS FISCALES CONFORME A LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN.

4.1 Concepto de multa y su relevancia jurídica.

Etimológicamente, multa significa multiplicación, lo cual en el Derecho Romano significaba el aumento de cabezas de ganado o de dinero que debían de pagarse al magistrado, por cada nueva desobediencia en la que se incurría, las cuales podían aumentar día a día para que el multado no volviera a infringir las normas establecidas.

En ese sentido, podemos afirmar que las multas, desde la época del sistema de Derecho Romano han tenido el carácter pecuniario puesto que sometían al Fisco a las normas de derecho privado romano. Pero a ese carácter pecuniario, autores como Rafael Bielsa en su Tratado de Derecho Administrativo, agrega que la multa tiene un fin indemnizatorio, puesto que la multa al ser impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, la cual genera responsabilidad y su fin es disciplinario, ya que cuando se trata de actos bilaterales la multa es impuesta a cada una de las partes, pero explica que el carácter indemnizatorio es indudable puesto que la multa consiste en una o varias veces la cantidad de la contribución no pagada según sea la infracción cometida y por lo tanto las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida, compensan en el patrimonio fiscal las evasiones ilícitas no descubiertas y hay mediante ella, una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente." Asimismo, Margarita Lomelí Cerezo, expone que la " multa tiene un fin primario de represión a la sanción cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación", pero la característica de lo pecuniario es de orden secundario, lo cual en mi concepto es cierto ya que las multas han sido establecidas en el Código Fiscal de la Federación como sanciones, cuya finalidad es castigar a los contribuyentes que

infrinjan las disposiciones fiscales y no con el propósito principal de aumentar los ingresos tributarios del Estado.

De acuerdo a lo anterior, se definen a las multas fiscales como⁵⁰ las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales⁵⁰, mismas que a palabras del Dr. Arrijoa Vizcaíno persiguen dos objetivos, los cuales son:

- a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios;
- b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Es necesario hacer notar, que la multa constituye la sanción directa que trae como consecuencia el incumplimiento de lo que ordenan las normas jurídico-tributarias y de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, podemos señalar que estas tienen únicamente el carácter de orden pecuniario, claro, sin dejar de lado, el derecho que tiene la autoridad hacendaria de pedir al Poder Judicial la aplicación de las penas corporales a los contribuyentes que incurrieran en alguno de los delitos fiscales que prevé el Código Fiscal de la Federación.

Pero la aplicación de esas multas, no debe de hacerse de manera arbitraria por parte de la autoridad fiscal, sino que debe de sujetarse a reglas de orden constitucional, para que de esa manera se pueda garantizar el marco de la legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, así como de las que prevé el Código Fiscal de la Federación y en consecuencia no dar tratamientos inequitativos y excesivos a los contribuyentes. En efecto, la importancia de respetar los procedimientos legales, así como de los requisitos constitucionales para la imposición de las multas fiscales, se dan en razón de la relevancia jurídica que tiene la determinación de dichas multas, puesto que la consecuencia inmediata que tiene esa determinación, es la de disminuir el patrimonio de una persona. Por lo tanto, la legalidad de una multa fiscal, derivará de la correcta

⁵⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Themis, México 2000, p. 389.

actuación de la autoridad en la aplicación de las disposiciones tributarias a los contribuyentes.

4.2 Las garantías constitucionales en la imposición de multas fiscales.

Como se ha mencionado con anterioridad, todo acto de autoridad debe de apegarse a lo establecido por la ley, y en el caso de las multas fiscales, además de las reglas que se mencionan en el Código Fiscal de la Federación para la imposición de las mismas, también la autoridad impositora debe apegarse a las reglas de carácter constitucional, para que con ello se garanticen los principios de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.

Las reglas de carácter constitucional a las cuales debe apegarse la autoridad fiscal para imponer una multa son las siguientes:

- Prohibición de multas excesivas.

Esta regla se encuentra establecida en el artículo 22 de la Constitución general de la república, mismo que a la letra establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 22. Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales..."

En efecto, el artículo 22 de la Carta Magna prohíbe la imposición de multas excesivas, pero cabe señalar que dicho precepto no establece las bases para describir lo que es una multa excesiva, lo cual hasta nuestros días, ha traído como consecuencia que en diversas ocasiones se de un tratamiento injusto a los contribuyentes por no apegarse a los principios generales de equidad, legalidad y seguridad jurídica.

Todo esto, gracias a que el concepto de multa excesiva se trató de una importación anglosajona y en el Congreso Constituyente de 1857 sólo existieron debates en torno a las abolición de los grillos, grilletes y cadenas, sin tomar en cuenta la trascendencia que tendría en el derecho tributario la expresión de multa excesiva. Cabe mencionar que Margarita Lomelí Cerezo, señala que la disposición

del artículo 22 de la Constitución de 1857 es idéntica a la de 1917 y también la comisión dictaminadora del Congreso constituyente de ese año consideró que al respecto no tendría que hacerse comentario alguno.

Por lo anterior, se ha tenido que recurrir a la jurisprudencia, ya que para que una multa impuesta por la autoridad fiscal no tengan el carácter de excesiva, la Justicia Federal ha establecido los siguientes requisitos:

- I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
- II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causa inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
- III. **Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, que se tome en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.**
- IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

(Revisión 60/78. Juicio 9832/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 31 de enero de 1979. Ponente: Magistrado Lic. Mariano Azuela Güitrón.)

Asimismo se ha definido a la multa excesiva por la Justicia Federal, como " todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en las que la cometió o por el monto de la

cantidad cuya contribución se omitió, si este es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último que estén en desproporción con la capacidad económica del multado.⁵¹

A continuación se menciona la tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acerca del concepto de multa excesiva.

MULTA EXCESIVA. El artículo 22 de la Constitución General constriñe a la autoridad con determinadas prohibiciones entre las que se encuentra la multa excesiva, debiéndose entender por esto, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario y razonable; esté en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, como por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que esté en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen la capacidad económica. Ahora bien, la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, que contraríen la disposición constitucional, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, además para imponer las sanciones que considere justas, dentro de un mínimo y un máximo, por lo que debe concluirse que todas aquellas leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las

⁵¹ A D 248/88, Ley, S.A. 8 de marzo de 1989.

contempladas en el artículo 21 constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO. (Amparo directo 629/95. Fraccionadora Industrial del Norte, S.A. de C.V. 10 de enero de 1996)

En efecto, los requisitos principales que la autoridad fiscal debe de tomar en cuenta para evitar que la multa sea calificada de excesiva, son: tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada y la capacidad económica del sujeto sancionado, y por lo tanto, se hablaría de multa excesiva cuando se presentaran los supuestos siguientes:

- a) Cuando hay desvío de poder. es decir, "el abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional."⁵²
- b) En los casos raros en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación con la gravedad de la infracción.

Con relación al segundo supuesto de la imposición de una sanción fija al contribuyente, tenemos que el Poder Judicial de la Federación ha determinado como inconstitucional el artículo 76 fracción III del Código Fiscal de la Federación porque prevé la imposición de multas fijas y en consecuencia no permite la aplicación de la multa acorde con los extremos de que se trata. Por lo tanto si una autoridad invocara dicho precepto legal en la imposición de una multa fiscal, el contribuyente podría interponer algún medio de defensa para pedir la nulidad de dicha resolución.

- Derecho de petición.

El derecho de petición se encuentra consagrado en el artículo octavo de la Constitución, el cual establece lo siguiente: "ARTÍCULO 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa..."

⁵² Lomelí Cerezo Margarita. Op. cit., p. 98.

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

Con relación al derecho de petición en materia fiscal, el artículo 37 de la Ley de la materia, establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán de resolverse en un plazo de cuatro meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien esperar a que se dicte.

-Garantía de seguridad jurídica.

Las garantías de seguridad jurídica, que contempla nuestra Carta Magna, consisten en la serie de modalidades a que debe de sujetarse un acto de autoridad para que este pueda producir válidamente desde un punto de vista jurídico todos sus efectos. Asimismo, señala Burgoa Orihuela, que esas modalidades " implican en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos.

Dichas garantías de seguridad jurídicas se encuentran señaladas en el artículo 14 de la Constitución General de la República que a la letra establece 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..."

En efecto, dicho precepto legal contempla cuatro de las garantías individuales fundamentales que son:

- a) Garantía de irretroactividad de la ley.
- b) Garantía de audiencia.
- c) Garantía de legalidad en materia judicial civil y,
- d) Garantía de legalidad en materia judicial penal.

- Irretroactividad de la ley.

Esta garantía se encuentra consagrada en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución, que a la letra establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..."

Cabe mencionar que una ley será retroactiva cuando se aplique a un hecho realizado durante su vigencia, para cuyo examen de justificación o injustificación tenga que recurrirse al acto que le dio origen, el cual se supone tuvo verificativo bajo el imperio de la ley anterior y no será retroactiva cuando se aplique a un hecho realizado durante su vigencia, para cuya justificación o no justificación no se tenga que acudir al acto generador celebrado bajo el imperio de una norma abolida, sino que pueda ser analizado independientemente de su causa.

Es decir, la irretroactividad de la ley se encuentra consignado en el referido artículo "como contenido de un derecho público subjetivo, derivado de esa garantía y por lo tanto ese derecho tiene como obligación estatal y autoritaria correlativa, la consistente en que toda autoridad del Estado está impedida para aplicar una ley retroactivamente en perjuicio de persona alguna,"⁵³ es decir se trata de una garantía que está en contra de la aplicación de una ley retroactivamente por parte de las autoridades del Estado, pero no de su expedición.

Ahora bien, en materia fiscal, esta es una de las garantías más importantes y de acuerdo a lo establecido por Hugo B. Margáin, la enuncia de la siguiente

⁵³ Burgoa Orihuela Ignacio. Las garantías individuales. Ed. Porrúa, Vigésimo Segunda Edición, México 1997, p. 514.

manera " ninguna ley impositiva puede aplicarse retroactivamente en perjuicio de los sujetos del impuesto."

Cabe señalar que si bien es cierto que el artículo 14 de la Constitución General establece que está prohibida la retroactividad de la ley, también lo es que la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el recurso de revisión 2041/82 sustentó una tesis que señala que las leyes pueden ser retroactivas cuando benefician a las personas.

Con base en lo emitido por esa Sala, podemos concluir que la retroactividad de la ley si puede proceder en materia fiscal, siempre y cuando dicha aplicación beneficie a las personas.

Pero la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de los el máximo Tribunal ha sustentado la siguiente tesis que a continuación se menciona:

RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACION. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en

esa materia se encuentren vigentes cada año registrarán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (*facta pendentia*) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.

- Garantía de audiencia.

La garantía de audiencia, es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, y en nuestra materia consiste en la principal defensa con la que cuentan los contribuyentes frente a los actos de la autoridad, que tiendan a privarlo de sus derechos e intereses. Esta garantía se encuentra establecida en el segundo párrafo del referido artículo 14 de la Constitución, el cual ordena lo siguiente:

" 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..."

Cabe mencionar que a su vez, esta garantía se integra de cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, mismas que permiten otorgar al gobernado una verdadera protección a sus bienes jurídicos que son:

- a) El juicio previo al acto de privación,
- b) Que dicho juicio se siga ante tribunales previamente establecidos;
- c) El cumplimiento o la observancia de las formalidades procesales, y
- d) La decisión jurisdiccional ajustada a las leyes vigentes con antelación a la causa que le dio origen al juicio.

Ahora bien, en nuestra materia, no rige la garantía de audiencia previa al grado de que el legislador tenga que establecerla en leyes impositivas, ya que cuando se

trata, por ejemplo, de fijación de impuestos, esta se realiza de manera unilateral por parte del Estado y por lo tanto, la audiencia que se otorga a los causantes será posterior a la fijación del impuesto, en cuyo caso es cuando existirá la posibilidad de que el contribuyente pueda impugnar ante la autoridad el monto y el pago de la contribución impuesta, mediante los procedimientos que la propia ley determine.

En el marco del Código Fiscal de la Federación, podemos observar que en el apartado denominado FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL, el legislador recoge los principios constitucionales a que se refiere la garantía de audiencia, en el cual se establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.-Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran."

- De acuerdo a lo establecido en las fracciones anteriores, podemos decir, que si bien es cierto se faculta a la autoridad fiscal para realizar esos actos que tienden a comprobar si el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales, también los es, que al mismo tiempo se otorga a los

contribuyentes la garantía de audiencia puesto que participan en dichos procedimientos con la autoridad administrativa, informando, explicando y allegando a la misma de todos los elementos probatorios que lleven a la constatación de que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

- En este caso, las observaciones sobre los puntos que no hayan sido aclarados debidamente por el contribuyente a la autoridad fiscal, aparecerán consignados en el acta de visita respectiva, para lo cual el contribuyente en goce de su garantía de audiencia, podrá debatirlos en las etapas correspondientes del procedimiento administrativo.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

- Cuando existan errores u omisiones derivadas de los dictámenes elaborados por Contador Público, el contribuyente podrá solicitar a la autoridad fiscal que se revise dicho dictamen, para lo cual el Contador Público en un intercambio de comunicación directa con la autoridad competente para la revisión, podrá hacerle las aclaraciones respectivas, concluyendo dicho procedimiento con la emisión de un oficio de observaciones por parte de la autoridad, en el que se establezcan los puntos que no hayan sido aclarados debidamente a la autoridad.

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de

comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

- Podemos observar nuevamente, la presencia de la garantía de audiencia, cuando durante el desarrollo de la visita domiciliaria, la autoridad fiscal conozca de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales por el contribuyente, ya que éste podrá presentar los libros, documentos o registros que desvirtúen los hechos u omisiones detectados por la autoridad fiscal en los plazos que previamente han sido establecidos en la propia ley, o bien, optar por corregir su situación fiscal.

Asimismo, tenemos que las multas fiscales que son el objeto de estudio de este trabajo, cuando son impuestas a los contribuyentes por haber cometido infracciones a las disposiciones fiscales, pueden ser impugnadas por los contribuyentes a través de los medios de defensa que la propia ley establece, con los cuales podemos observar nuevamente consagrada la garantía de audiencia en materia fiscal. Los medios de defensa a que nos referimos son el recurso de revocación, el juicio de nulidad y el juicio de amparo, mismos que se explicarán y analizarán en el último punto de éste capítulo.

- Garantía de legalidad.

La garantía de legalidad, se encuentra consagrada en el artículo 16 de la Constitución general de la república, asimismo, podemos decir que éste precepto

legal es uno de los que imparten mayor protección a los gobernados ya que como asevera Burgoa Orihuela, "en ningún otro país el gobernado encuentra su esfera de derecho tan liberalmente preservada como en México, cuyo orden jurídico total, desde la Ley Suprema hasta el más minucioso reglamento administrativo, registra su más eficaz tutela en las disposiciones implicadas en dicho precepto." Asimismo, menciona que la eficacia de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema del derecho objetivo.

Así es, ya que todos los actos de autoridad, se deben sujetar a lo establecido en el artículo 16, y en Derecho Fiscal, y sobre todo en lo referente a la imposición de multas fiscales por parte de la autoridad, el mencionado ordenamiento legal, establece las bases para que dicha imposición se realice preservando la garantía de legalidad a que todo contribuyente tiene derecho, y no dar tratamientos que se puedan convertir en actos que afecten la esfera del derecho de los particulares.

A mayor abundamiento, se procederá a analizar lo que proscribe dicho ordenamiento legal, en lo que se refiere a la materia fiscal.

"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."

"... En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose, en el acto de concluir, una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia."...

En efecto, en el primer párrafo de dicho ordenamiento legal establece las bases a las que se deben de sujetar todos los actos de autoridad, puesto que se

menciona que todo acto de molestia debe de constar por escrito, emanado de una autoridad competente y que dicho acto se encuentre fundado y motivado. De estos requisitos, se derivan los siguientes conceptos:

- Mandamiento escrito.- se refiere a la forma en la cual debe realizarse el acto de molestia, ya que con esto se pretende que el gobernado se entere de la motivación y fundamentación legal que dio origen a dicho acto, así como la autoridad de la cual proviene el acto.

- Competencia de la autoridad.- se refiere al conjunto de facultades con que la propia ley inviste a un determinado órgano del Estado.

- Fundamentación.- consiste en que los actos de molestia deben de basarse en una disposición normativa general, es decir que dicha norma prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad.

- Motivación.- es la necesaria adecuación que debe de hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir efectos.

Asimismo, se menciona que la exigencia establecida en el artículo 16 de la Constitución General, impone a las autoridades las siguientes obligaciones:

1. El órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica.
2. El acto debe de preverse en dicha norma.
3. El sentido y alcance del acto, se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan.
4. El acto debe derivar de un mandamiento escrito, en el cual se expresen los preceptos legales específicos en que se sustente dicho acto.

Es importante mencionar que en nuestra materia, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación recoge los principios establecidos en el artículo 16 constitucional, ya que en él se establecen los requisitos que deben de contener los

actos administrativos que se deben de notificar, y siendo la multa fiscal un acto administrativo, también se debe de sujetar a lo siguiente:

"ARTÍCULO 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán de tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite;

III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Asimismo se señalan los requisitos que establece el citado artículo 16, en lo correspondiente a los cateos, puesto que la autoridad fiscal al practicar visitas domiciliarias de auditoria para comprobar si los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales tendrán que sujetarse a esas reglas y son:

" ARTÍCULO 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. el aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificara al visitado."

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En efecto, la autoridad fiscal al practicar una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a las que está sujeto un contribuyente y en la misma encuentra irregularidades o infracciones a las mismas, se deberá de sujetar a los procedimientos legales respectivos, porque de lo contrario si el desarrollo de la visita ha tenido vicios en el procedimiento, la sanción que se determine al concluir la visita podrá impugnarse por no estar fundada en derecho.

Una vez establecidas y analizadas las garantías constitucionales en la imposición de la multa fiscal, concluiremos éste punto, haciendo referencia a la tesis emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, en la que se señalan los requisitos constitucionales que deben cumplir las multas fiscales y es la siguiente:

" MULTAS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR. Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido en los artículos 16 y 22 constitucionales deben llenarse ciertos requisitos. De la

interpretación que la Justicia Federal ha hecho de los dispuesto en dichos preceptos, se encuentran los siguientes requisitos:

- I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
- II. Que la misma se encuentre debidamente motivada, o sea, que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en caso concreto se configure la hipótesis normativa.
- III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la importancia de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia, la capacidad económica del sujeto sancionado.
- IV. Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.⁵⁴

4.3 La determinación de la multa conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Además de las reglas de carácter constitucional para la imposición de las multas, tenemos a las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, a las que también debe subordinarse la autoridad fiscal para que proceda a la imposición de las multas al contribuyente.

Cabe mencionar que los lineamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación para la imposición de multas fiscales parecen tener un fin más bien recaudatorio que coercitivo, esto a sabiendas que la multa ha sido establecida por

⁵⁴ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2º Época, Año VII, Num. 83, noviembre 1986, p. 425.

el legislador como un instrumento de coacción que la ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de la obligación fiscal y no como un medio esencial para obtener ingresos para el Estado.

Antes de mencionar en qué consisten cada una de las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, procederemos a establecer los elementos de la infracción en materia fiscal, puesto que de éstas se deriva la imposición de las multas fiscales.

La infracción fiscal está constituida por el incumplimiento de una obligación fiscal, sustantiva o material, es decir de pagar, o formal, de hacer, no hacer o tolerar.

Ahora bien, los elementos de la infracción fiscal son los siguientes:

Conducta.- es aquella modalidad de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una trasgresión a las normas jurídicas.

Tipicidad.- "es la traducción, en el ámbito legal, del principio de legalidad y no hay infracción tributaria si no existe una ley que la prevea y la sancione."⁵⁵ Cabe señalar que el principio de tipicidad es el que justifica la prohibición del empleo de la analogía en la imposición de sanciones en materia fiscal, ya que únicamente puede ser considerada como infracción tributaria, la conducta que haya sido tipificada como tal en la ley tributaria.

Antijuricidad.- consiste en un ataque al interés financiero del Estado, es decir son las conductas a través de las cuales se infringe o se viola una norma jurídica.

Imputabilidad.- es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad. Asimismo, se afirma por Bielsa que "la base de la imputabilidad es la voluntad libre y consciente, ya que la misma se exterioriza en una conducta, concluyendo que para que un acto sea imputable, es necesario que pueda ser atribuido a la persona que se trata."⁵⁶

Culpabilidad.- Este es uno de los elementos que se consideran básicos para mantener en el campo fiscal la seguridad jurídica y satisfacer las exigencias de

⁵⁵ Notas de Derecho Tributario, Tomo I, Vol. 3, p.384.

⁵⁶ Citado por Sergio Francisco de la Garza, p. 914.

eficacia y de justicia, ya que como lo establece el Dr. Miguel Ángel García Domínguez en su obra Derecho Fiscal Penal,

"esto permite por una parte que el infractor pueda evitar la imposición de multas fiscales cuando se da alguna causa de inculpabilidad; además permite una justa individualización de la multa como consecuencia de la graduación del elemento subjetivo, de manera que la medida de culpabilidad debe de determinar la medida de la pena de multa" Además sostiene que la responsabilidad fiscal es consecuencia de la culpabilidad por lo que el cumplimiento de la infracción fiscal ha sobrevenido por caso fortuito o fuerza mayor , no sería razonable que se impusiera una multa, lo cual se encuentra previsto en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, pero si por el contrario el sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal, se presume la existencia de una conducta dolosa y por lo cual el artículo 75 del multicitado ordenamiento legal, establece las agravantes a través de las cuales se aumentará una multa. Por lo tanto podemos concluir que la autoridad además de tomar en cuenta el daño producido al patrimonio fiscal, para imponer una sanción, además toma en cuenta el propósito o intención dolosa, así como la culpa o negligencia del infractor que revelan la existencia o falta de culpabilidad del particular.

La culpabilidad tiene dos especies las cuales son la culpa y el dolo.

El dolo existe cuando un sujeto tiene el propósito deliberado de infringir una disposición fiscal con el objeto de evadir un tributo o los medios de control para el pago de los mismos. Este elemento lo integró el legislador en el artículo 75 del código Fiscal de la Federación, al establecer las agravantes en los que puede incurrir un infractor y con base en esos supuestos, la autoridad aumentará la multa fiscal.

La culpa existe cuando se omite el cumplimiento de alguna disposición fiscal o se viola alguna prohibición por descuido o negligencia. Asimismo, éste elemento también ha sido integrado a la ley de la materia en su artículo 73 al establecer que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en la infracción por caso fortuito o fuerza mayor, así como en el artículo 77, fracción II, al

establecer los presupuestos jurídicos a través de los cuales la autoridad disminuirá las multas.

Punibilidad.- Este elemento se refiere, a que es necesario que se establezcan por medio de normas legislativas, formal y materialmente, las sanciones que deban imponerse al que las realiza.. Por lo tanto, es necesario que una conducta en abstracto esté conminada con una pena pecuniaria, pues si el incumplimiento de una obligación fiscal no se amenaza con una pena económica, no puede hablarse de que exista infracción fiscal.

Una vez establecidos los elementos de la infracción fiscal y entendiendo que la multa fiscal se deriva de la infracción a las disposiciones fiscales que cometa el sujeto pasivo, procedemos a mencionar las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación para la imposición de las mismas.

1. De acuerdo a lo establecido en el artículo 70 del CFF, que a continuación se transcribe tenemos que:

"ARTÍCULO 70. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe..."

En efecto, como lo establece el artículo 70 , la multa tiene carácter autónomo, pues el hecho de que el Fisco cobre una multa al contribuyente, no trae como consecuencia que lo prive de su derecho de exigir al mismo, el pago de las contribuciones omitidas y sus demás accesorios que procedan. Asimismo, cuando se ejercite una acción penal como consecuencia de un ilícito tributario, no liberará al contribuyente del pago de las multas respectivas.

2. De acuerdo a lo establecido en el artículo 71 del CFF, tenemos que la ley define como responsables de las infracciones a las disposiciones fiscales a " las

personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios responsables, cada uno deberá de pagar el total de la multa que se imponga.

En efecto, para ser el sujeto responsable de la infracción a la disposición fiscal es necesario colocarse en el supuesto normativo que la ley establece como hecho constitutivo de una infracción a las leyes fiscales.

De acuerdo a lo establecido en el último párrafo del referido artículo, tenemos que cuando exista responsabilidad solidaria en la comisión de una infracción, cada uno de los responsables deberá de pagar por separado y en lo individual, el total de la multa que se les imponga, ya que si la ley no lo previera de esta forma, los contribuyentes se podrían poner de acuerdo para no cumplir con determinadas disposiciones fiscales, para así aminorar la carga de la sanción. Recordemos que la solidaridad pasiva se manifiesta cuando existe una pluralidad de sujetos pasivos principales y una obligación por un supuesto legal, es decir son responsables del todo y de la parte alícuota que les corresponda.

Por otra parte, si bien es cierto que se consideran como sujetos responsables de la comisión de infracciones a las disposiciones fiscales las personas que no cumplan con sus obligaciones fiscales en el plazo establecido por la ley, también lo es que quedarán excluidas del pago de multas, las personas que cumplan con sus obligaciones fiscales de forma espontánea, es decir que se haga como un acto voluntario del contribuyente, sin que medie una visita de inspección o requerimiento de pago por parte de la autoridad fiscal, esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la Ley de la materia.

Pero esta exclusión de pago de multas por pago extemporáneo pero espontáneo se deberá de apegar a las reglas siguientes:

"ARTÍCULO 73. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las

disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales;
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, y
- III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los 15 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por Contador Público ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes."

En efecto, los funcionarios que se mencionan en el párrafo anterior, tienen la obligación de cerciorarse del pago de las contribuciones que se deriven de las operaciones que autoricen, por lo tanto, al contribuyente que se ubique en el supuesto normativo antes mencionado, sólo le corresponderá pagar el monto de las prestaciones fiscales que se hubieren omitido, liberándolo en este caso del pago de multas, recargos, gastos de ejecución, etc.

3. Otra de las reglas a seguir para la determinación de multas, se encuentra en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, que a continuación se menciona:

“ ARTICULO 75. Dentro de los límites fijados por éste Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al Comercio Exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuneta lo siguiente...”

De acuerdo a lo mencionado en el apartado que se refiere a las garantías constitucionales en la imposición de multas fiscales, los requisitos de motivación y fundamentación constituyen el principio de legalidad a que debe de estar apegada toda resolución emitida por la autoridad, por lo tanto si dicha resolución adolece de este requisito esencial para la imposición de multas, ese acto será inválido y podrá ser impugnado por el contribuyente a través de los medios de defensa establecidos para esa materia.

Ahora bien, en el referido artículo 75 de la Ley de la materia, se mencionan las agravantes, en las cuales se puede llegar a ubicar el infractor y por lo tanto se faculta a la autoridad hacendaria para imponer como multa, las cantidades equivalentes a los máximos autorizados en el Código Fiscal de la Federación. Dichas agravantes se mencionan a continuación:

- I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:
 - a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
 - b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.
- II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en las que se hagan constar operaciones inexistentes.
 - b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
 - c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
 - d) Que se lleven dos o más libros sociales con distinto contenido.
 - e) Que se destruya, ordene o permita, la destrucción total o parcial de la contabilidad.
 - f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que se establecen en las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.
 - g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecten su posición competitiva .
- III. Se considerará también agravante, la omisión en entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
- IV. El que la comisión de la infracción sea en forma continuada.
- V. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción, cuya multa sea mayor. (Esta postura por parte de los legisladores mexicanos, es bastante lógica, puesto que el hecho de que exista una acumulación de sanciones trae como

consecuencia que exista una grave disminución en el patrimonio del contribuyente y la consecuencia más importante es que priva al fisco de obtener los ingresos que le corresponde y por lo tanto la sociedad también resulta afectada.)

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

- VI. En el caso de que la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. (Cabe mencionar, que una vez más nos podemos dar cuenta que el Código Fiscal de la Federación ha dejado de lado, uno de los principios a seguir en la imposición de las multas, que es precisamente la capacidad económica del infractor, puesto que al establecer este tipo de beneficios a los contribuyentes como es el de la reducción de la multa por el pronto pago, manifiesta que la finalidad en la imposición de multas es plenamente recaudatoria y no la de sancionar la conducta del infractor.)

3. En los artículos 76 y 77, se fijan las bases para la determinación de multas fiscales a los contribuyentes infractores por parte de la autoridad hacendaria, pero de acuerdo a las facultades discrecionales otorgadas a la misma.

"ARTÍCULO 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de las contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

- I. El 40% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, y
- II. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos..

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En el caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna...

De acuerdo a lo establecido por el citado artículo, podemos observar que en la fracción I se establece una multa fija, las cuales han sido declaradas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como inconstitucionales, esto por considerarse que esta clase de multas resultan violatorias al artículo 31 fracción IV y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no se toman en cuenta para nada las condiciones económicas del infractor ni la gravedad de la infracción, teniendo como consecuencia que al tratar a todos los particulares por igual se de un tratamiento desproporcionado a los mismos

Por lo que corresponde a la fracción II del citado artículo 76, se establecen porcentajes entre mínimos y máximos autorizados a la autoridad para imponer las sanciones, por lo tanto la determinación de la multa dependerá del análisis y criterio que utilice la autoridad al momento de imponer la multa al infractor, es decir de las facultades discrecionales de la autoridad. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido la siguiente tesis:

“MULTAS, CUANTIFICACION DE LAS, EN MATERIA FISCAL. Precisando criterios anteriores, este Tribunal considera que para la cuantificación de las multas fiscales, cuando la ley señala un mínimo y un máximo, la autoridad debe

razonar su arbitrio y tomar en consideración los siguientes elementos básicos: a) el monto del perjuicio sufrido por el Fisco con la infracción (elemento que a veces ya está considerado en la norma, cuando los límites de la multa se fijan en función del impuesto omitido); b) la negligencia o mala fe del causante; o la espontaneidad de su conducta para acatar la ley, aunque extemporáneamente; c) si se trata de una infracción aislada, o de una infracción insistentemente repetida por dicho causante, y d) la capacidad económica del infractor. Pues la multa debe ser proporcional al daño que la infracción causa, y para fijarla se debe considerar la malicia y la reiteración del causante, así como sancionar con distinta medida a quienes tienen diferente capacidad, para no lastimar más a quien tiene menos, por una causa semejante. El único monto que las autoridades pueden imponer sin razonar su arbitrio, demostrada la infracción, es el mínimo, pues ello implica que se ha aceptado un máximo de circunstancias atenuantes. Pero para imponer un monto superior al mínimo, sin que su determinación resulte arbitraria y caprichosa, las autoridades están obligadas a razonar el uso de sus facultades legales al respecto, para no violar el principio constitucional de fundamentación y motivación (artículo 16), y dar a los afectados plena oportunidad de defensa, respecto de los datos y elementos que sirvieron para individualizar la sanción.”(Tesis de jurisprudencia No. 870, Apéndice de 1995, Tomo III, pág. 666, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito).

El artículo 77, también establece los porcentajes, a través de los cuales se aumentarán o disminuirán las multas, dependiendo del dolo o la culpa de los contribuyentes.

“ ARTÍCULO 77. En los casos a que se refiere el artículo 76, las multas se aumentarán o disminuirán conforma a las siguientes reglas:

- I. Se aumentarán:
 - a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

- b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75.
- c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas cuando incurra en la agravante de la fracción III del artículo 75.

II. Se disminuirán:

- a) Derogado.
- b) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando la infracción consista en la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado por tercero, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios , dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción respectiva no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.

Cabe mencionar que lo establecido por los legisladores en los artículos 76 y 77 de la Ley de la materia, son supuestos jurídicos basados únicamente en la importancia de la infracción y la reincidencia, teniendo como punto medular la prontitud en el pago de las multas impuestas al infractor, dejando de lado las circunstancias o condiciones económicas del mismo. Pero por qué la preocupación de que el legislador no tome en cuenta estas condiciones? La respuesta es muy sencilla pero tal vez incómoda para las autoridades, ya que al no tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, podemos observar que la finalidad de las disposiciones fiscales en lo que se refiere a la imposición de multas, es simplemente recaudatoria y no la de imponer una sanción justa a cada contribuyente.

Lo anterior ha traído como consecuencia que se viole el principio de equidad consagrado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, el cual consiste en que todos las personas sujetas a la misma ley fiscal que se coloquen en el

mismo supuesto normativo deben de ser objeto del mismo tratamiento sin discriminaciones ni diferencias de ninguna especie.

En efecto, el principio de equidad, realmente no se aplica en la determinación de la multa fiscal, puesto que las personas que cuentan con mayores recursos económicos o que se abstienen de interponer un medio de defensa en contra de la resolución que impone la multa, pagará la multa de menor cuantía por la oportunidad o prontitud en el pago y la persona que no cuente con recursos económicos inmediatos o en su caso interponga algún medio de defensa en contra de dicha resolución y el fallo de la misma le sea adverso pagará una multa de mayor cuantía.

Asimismo, podemos observar que el legislador ha tratado de desalentar a los contribuyentes para interponer los recursos y medios de defensa que se establecen en el Código Fiscal de la Federación para la impugnación de multas, ya que si la resolución al recurso o medio interpuesto por el contribuyente le resulta adverso a sus intereses, traerá como consecuencia que la cantidad a pagar se tenga que actualizar, resultando esto más gravoso para el infractor.

Como último punto, en lo que respecta a éste apartado se mencionan los conceptos por los cuales se establecen multas a los infractores en el Código Fiscal de la Federación y son:

- a) Multas por omisión en el pago de contribuciones.- contemplado en el artículo 76.
- b) Multas por error aritmético en las declaraciones.- contemplado en el artículo 78.
- c) Multas por infracciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes.- contemplado en el artículo 80.
- d) Multas por infracciones relacionadas al pago de contribuciones, así como de presentación de declaraciones, avisos, informaciones o expedir constancias.- contempladas en el artículo 81.
- e) Multas por infracciones cometidas por las Instituciones de Crédito.- contempladas en el artículo 84-B

- f) Multas por infracciones cometidas por los usuarios de las instituciones de crédito.- contempladas en el artículo 84-D
- g) Multas por infracciones cometidas por las empresas.-contemplada en el artículo 84-F.
- h) Multas por infracciones de la Casa de Bolsa.- contempladas en el artículo 84-H.
- i) Multas por infracciones relativas a la facultad de comprobación.- contemplada en el artículo 86.
- j) Multas por infracciones relativas a los marbetes.- contemplada en el artículo 86-B.
- k) Multas por infracciones relacionadas a garantizar el interés fiscal.- contemplada en el artículo 86-D.
- l) Multas por infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados por no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19-X de la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios.- contempladas en el artículo 86-F.
- m) Multas por infracción a las disposiciones fiscales cometidas por funcionarios o empleados públicos en ejercicio de sus funciones.- contempladas en el artículo 88.
- n) Multas por infracciones de terceros.- considerado en el artículo 90, y
- o) Multas a Contadores Públicos por infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros.- contempladas en el artículo 91-B.

4.4 Requisitos de procedibilidad de la multa fiscal.

Los requisitos de procedibilidad, lo constituyen, el conjunto de elementos y actuaciones que la autoridad fiscal debe de seguir para la imposición de una multa al contribuyente. Cabe señalar que éstos requisitos no se encuentran debidamente establecidos en el Código Fiscal de la Federación, puesto que éste sólo se dispone a establecer los requisitos de motivación y fundamentación, los

agravantes, las reglas para aumentar o disminuir las mismas, los conceptos por los cuales se aplican, la condonación y exclusión por cumplimiento espontáneo, pero en realidad no establece los elementos que se deben reunir para que se proceda a establecer una multa fiscal. Por lo tanto, en nuestra opinión, los requisitos de procedibilidad de la multa fiscal son los siguientes:

1. Hecho imponible.- es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley, para que al ser realizada por un sujeto, se genere la aplicación de la multa fiscal.
2. Hecho generador de la multa fiscal.- es la realización del supuesto normativo que se encuentra previsto en el Código Fiscal de la Federación y que dará lugar a la imposición de una multa al contribuyente por parte de la autoridad fiscal.
3. La determinación de la multa fiscal.- lo cual consiste en el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía de la misma, a través de una resolución de la autoridad fiscal competente, en donde funde y motive debidamente la multa fiscal impuesta al contribuyente.
4. La resolución que determine la multa fiscal, tendrá el carácter de un crédito fiscal y por lo tanto se deberán de seguir las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación para su cobro y formas de garantizarlo.

Ahora bien, el procedimiento que debe de seguir la autoridad para imponer la multa a los particulares son los siguientes:

-Identificación del supuesto: lo cual consiste en que la autoridad administrativa debe de identificar el presupuesto, es decir la norma legal que prevé una conducta que tiene el carácter de una multa fiscal. Una vez que la autoridad ha identificado el supuesto, procederá a identificar el hecho real que ha realizado una persona, cuyos actos o hechos de acción u omisión, deberán de encuadrar en la hipótesis legal previamente identificada.

- Ejercitar el poder sancionador: lo cual quiere decir que una vez que la autoridad ha identificado y constatado la infracción a las leyes fiscales, ésta impondrá la multa, mediante la producción de una resolución administrativa, la cual debe de ser comunicada al infractor para que la cumpla o la impugne, según lo considere. Dicha resolución deberá de contener los requisitos constitucionales así como los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, para imponer la sanción.

Cabe mencionar, que si bien es cierto, la autoridad tiene la facultad de ejercitar el poder sancionador, también lo es que la autoridad debe de realizar la actividad comprobatoria que demuestre que existe una coincidencia absoluta entre la hipótesis normativa y el hecho real que se pretende castigar, ya que así lo establece el artículo 16 de la Constitución y el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo es procedente aplicar en nuestra materia, el principio de derecho penal "in dubio pro reo", el cual se refiere a que en caso de duda, respecto a que si el hecho es sancionable o no exactamente dentro de la hipótesis legal, debe de resolverse en el sentido de considerar que el hecho no es punible.

Por otra parte, es necesario que la autoridad fiscal, caracterice y tipifique la infracción fiscal a fin de que tenga los elementos suficientes para individualizar y adecuar la sanción que impondrá al particular, en éste caso, determinar qué tipo de responsabilidad existe, si es grave o leve, así como la cuantía e importancia de la infracción. Esto es muy importante, puesto que la carga de la prueba respecto a la existencia de la infracción, es para la autoridad sancionadora.

En efecto, la autoridad fiscal al imponer una multa fiscal al contribuyente, debe de verificar la existencia del hecho generador que dio origen a la multa, así como la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, el objeto, los sujetos, la base y tarifa o tasa, para proceder a realizar la operación aritmética que nos dará como resultado el crédito fiscal. Cabe señalar, que al examinarse las cuestiones relativas a la procedencia de la imposición de multas, o de su condonación o cuantificación, las autoridades fiscales deben considerar las cuestiones a través de las cuales no se cobren multas indebidas, pues no debe

estimarse que la intención del legislador, al establecer las multas como sanciones a las infracciones, ha sido la de incrementar los ingresos fiscales. Por lo tanto, las multas deben ser aplicadas con cuidado de sancionar legalmente a quienes han incurrido en infracciones, y de aplicar esas sanciones con criterio limitativo y riguroso, pero en el sentido de no imponer multas que no encuentren absoluto apoyo en la ley, y que no sean adecuadas a las normas que rijan su cuantificación.

4.5 Formas de extinción de la multa fiscal.

a) El pago

El pago en el ámbito jurídico es sinónimo de cumplimiento, y por lo tanto significa "cumplimiento de una obligación" y en el caso de la multa fiscal como forma de extinción de una multa, consiste en la entrega al fisco de una cantidad de dinero, derivada de la sanción que ha impuesto la autoridad hacendaria a un contribuyente que ha transgredido la ley fiscal, misma que habrá de pagarse al fisco, en el plazo señalado para tal efecto en la ley.

Cabe señalar, que en el caso que nos ocupa, si la multa no se paga en la fecha establecida por las disposiciones fiscales, el monto de la misma se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago hasta el mismo en el que se efectúe.

Para efectuar el pago de las multas que resulten, se ajustarán a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 20 del Código de la materia, que a la letra establece lo siguiente:

ARTÍCULO 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional...

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden.

- I. Gastos de ejecución;

- II. Recargos;
- III. Multas, y
- IV. La indemnización al fisco de un 20% del valor del cheque que ha sido presentado en tiempo y no ha sido pagado a la autoridad.

Cabe señalar, que el pago de la multa fiscal, se sujetará a las modalidades que se mencionan para tal efecto en los artículos 76 y 77 del Código Fiscal de la Federación.

"ARTÍCULO 76. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de las contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

- III. El 40% de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió, y
- IV. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas, actualizadas en los demás casos..

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En el caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna...

" ARTÍCULO 77. En los casos a que se refiere el artículo 76, las multas se aumentarán o disminuirán conforma a las siguientes reglas:

- III. Se aumentarán:
 - d) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o

cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.

- e) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75.
- f) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas cuando incurra en la agravante de la fracción III del artículo 75.

IV. Se disminuirán:

- a) Derogado.
- b) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando la infracción consista en la omisión en el entero de las contribuciones que se hayan retenido o recaudado por tercero, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción respectiva no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.

b) Compensación.

La compensación "es el modo de extinguir, en cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra."⁵⁷

Al respecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece los siguientes requisitos, para que proceda la compensación como forma de extinción de la multa fiscal:

1. Los contribuyentes que se encuentran obligados a pagar mediante declaración, son aquellos que tienen derecho a llevar a cabo la compensación y por lo tanto,

⁵⁷ Castán Tobeñas José. Derecho Común y Foral, 6ª. Edición, Madrid, Tomo II, p. 560.

podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención de terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, es decir la compensación comprende tanto al adeudo principal como a sus accesorios, (recargos, multas y gastos de ejecución).

2. Ahora bien, si las cantidades que se pretenden compensar provienen de la aplicación de leyes distintas, se requerirá de la autorización expresa de la autoridad hacendaria para que proceda dicha compensación.

3. Las cantidades que se pretenden compensar, deberán de estar actualizadas 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 el aviso de compensación correspondiente.

4. No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlos, es decir aunque existan cantidades pagadas indebidamente al fisco por el contribuyente, si ha transcurrido el plazo establecido en la ley para exigir dicha devolución, el fisco no tendrá la obligación de devolverlas y por lo tanto la compensación será improcedente.

c) Prescripción.

La prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley.

Con base en la definición anterior, tenemos que existen dos tipos de prescripción, la adquisitiva que consiste en la adquisición de un derecho y la liberatoria, que consiste en la extinción de una obligación y del correlativo derecho a hacerla efectiva. Cabe señalar, que el único tipo de prescripción que opera Derecho Fiscal es la prescripción liberatoria y por medio de ésta se pueden extinguir dos clases de obligaciones:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar sus contribuciones; y
2. La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes, las cantidades pagadas indebidamente por éstos al Fisco o las cantidades que conforme a la ley el Fisco está obligado a devolver.

De lo anterior se desprende que la prescripción opera a favor tanto del Fisco como de los contribuyentes, una vez que se cumple con los requisitos establecidos en la ley.

De las características que se han mencionado, podemos observar que la multa fiscal al ser una contribución accesoria, también se puede extinguir por prescripción y por consiguiente se deberán acatar para tal efecto lo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

En el referido ordenamiento legal se establece que el crédito fiscal (el cual puede consistir en contribuciones y sus accesorios como: recargos, sanciones, gastos de ejecución, aprovechamientos) se extingue por prescripción en un término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo haber sido legalmente exigido y se podrá oponer como excepción procesal en los recursos administrativos o como solicitud administrativa. Ahora bien, el término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que la autoridad notifique al deudor, es decir cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga de conocimiento del deudor o por el reconocimiento expreso o tácito que el deudor haga respecto de la existencia del crédito. (Esto último es sumamente difícil de probar). Cabe señalar que si se suspende el procedimiento administrativo de ejecución, también se suspende el plazo para que corra la prescripción. Por lo tanto, una vez que se ha determinado por la autoridad fiscal el monto de la multa al contribuyente, y si transcurrido el término de cinco años, ésta no ha sido legalmente exigida, la autoridad ya no podrá hacer efectivo el cobro de dicha sanción y el contribuyente no tendrá la obligación de pagar el monto de la multa.

Para efectos de mayor comprensión acerca de la prescripción, en el capítulo II, en el punto referido a las formas de extinción de la obligación tributaria se realizó un estudio más preciso en lo que a este tema se refiere.

d) Caducidad.

La caducidad es la pérdida de un derecho por no ejercerlo durante el tiempo que establece la ley, por lo tanto, en materia fiscal ésta figura jurídica se presenta cuando la autoridad hacendaria no ejercita su derecho para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar sus contribuciones y sus accesorios, así como el de imponer las sanciones correspondientes por infracción a las disposiciones fiscales, en el plazo establecido en la ley.

El plazo para que se consume la caducidad es de cinco años, pero existen casos en los que el plazo para que se consume la caducidad se extenderá a diez años (Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el RFC , no lleve la contabilidad o no la conserve en el plazo señalado en la ley, etc.) Cabe mencionar que la caducidad no puede estar sujeta a interrupción ni a suspensión.

En lo que a las multas fiscales se refiere, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

ARTÍCULO 67. Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones , se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiesen cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho respectivamente.

En efecto, a través de la caducidad se podrá extinguir una multa fiscal, ya que una vez transcurrido el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a

aquel en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales por parte del contribuyente, y la autoridad no ejerció el derecho a exigir el pago de la multa, ésta quedará extinguida y por lo tanto, los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

e) Condonación.

La condonación es " la figura jurídico tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil, tratándose de cualquier tipo de contribución o por causas discrecionales tratándose de multas."⁵⁸

En efecto, la condonación como forma de extinguir las obligaciones fiscales procede de dos formas, como condonación de tributos, la cual sólo puede hacerse a título general y nunca a particular (porque causaría un tratamiento desigual a los contribuyentes) y como condonación de multas, la cual puede hacerse tanto a título general como en forma individual.

En efecto, la condonación es una forma de extinguir una multa fiscal y al respecto el Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

1. El artículo 74 de la Ley de la materia, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá (no es obligatorio para la autoridad) condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad para imponer dicha sanción.

Recordemos que en el punto denominado reglas para la imposición de multas fiscales del presente capítulo, se mencionó que los criterios que debe seguir la autoridad fiscal para imposición de las mismas, son de carácter

⁵⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. cit. , p. 543.

eminentemente discrecional ya que el legislador en el Código Fiscal de la Federación al establecer los montos de las multas, simplemente se concreta a señalar mínimos y máximos, quedando a criterio de la autoridad sancionadora fijar el importe de una multa, con base en el mínimo o máximo establecido en la ley y por lo tanto es lógico que exista la figura jurídica de condonación de multas y que la autoridad otorgue la condonación, ya sea total o parcial de las multas, con base a la apreciación discrecional de los motivos o circunstancias del caso.

2. La solicitud de condonación que haga el contribuyente no constituirá instancia, es decir, las resoluciones que dicte la autoridad al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, ya que se emiten con base en una facultad discrecional y por lo tanto es potestativo para la autoridad el concederla o no.

3. Para que proceda la condonación de una multa fiscal es necesario que ésta haya quedado firme, es decir, que no haya ningún medio de defensa en su contra y que además ningún acto conexo a elle se encuentre en proceso de impugnación.

De acuerdo a lo anterior, podemos observar que la justificación de la figura jurídico tributaria de la condonación es en sí, la existencia de la discrecionalidad de la autoridad al imponer una sanción y por lo tanto al solicitar el contribuyente la condonación de una multa, al ser apreciada dicha solicitud por una autoridad distinta a la que impuso la sanción, existirá la posibilidad de que dicha sanción se modifique o que se proceda a la condonación total de la multa.

f) Por resoluciones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales Administrativos o Federales en materia de amparo.

En todo Estado de Derecho existen sistemas sancionatorios con el objeto de castigar a los particulares que infrinjan la norma jurídica, pero también se puede dar el caso de que los particulares puedan resultar lesionados con violaciones que la autoridad haga de la misma ley, por lo tanto existen los medios de impugnación

en contra de los actos de autoridad que lesionen la esfera jurídica de los contribuyentes.

En efecto, cuando un contribuyente se ve afectado en su esfera del derecho por la inexacta aplicación de la ley, por parte de la autoridad hacendaria al imponerle una multa por infracción a las leyes fiscales y que ésta resultara por demás excesiva o no se cumplieron los requisitos de legalidad y procedibilidad para la imposición de la misma, el contribuyente se ve en la necesidad inmediata de utilizar los medios de defensa legales que prevé el Código Fiscal de la Federación. Estos medios de defensa, para el caso de impugnar una multa, pueden consistir en la interposición de un recurso de revocación, un juicio de nulidad ante los Tribunales Fiscales correspondientes o en su caso, como última instancia el juicio de amparo.

Ahora bien, si al interponer los medios de defensa mencionados, la autoridad al resolver ya sea el recurso de revocación, el juicio de nulidad o en su caso, el juicio de amparo, determina que la multa es improcedente, declara la nulidad de la resolución impugnada o en su caso, concede el amparo de la Justicia Federal, la multa quedará extinguida a través de éstos medios de impugnación. Cabe señalar que en el último punto de éste capítulo se explicarán ampliamente en qué consisten cada uno de éstos medios de defensa.

4.6 La fundamentación y motivación en la imposición de la multa fiscal.

La motivación y fundamentación en la imposición de una multa fiscal por parte de la autoridad fiscal, son garantías que se encuentran consagradas en el artículo 16 de la Constitución, mismo que determina lo siguiente: "**Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que fundé y motive la causa legal del procedimiento.**" Dicho ordenamiento legal, además fortalece la garantía de legalidad de los actos de autoridad que establece el artículo 14 de la Constitución, pues la finalidad del legislador al establecer dichos

preceptos es que los actos de autoridad que afecten a los particulares se realicen en la forma y condiciones que establece la ley.

En nuestra materia, este principio constitucional se encuentra establecido en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece lo siguiente: "Dentro de los límites fijados por éste Código, las autoridades fiscales al imponer multas por comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución..."

Asimismo, en el artículo 238, fracción II del Código Fiscal de la Federación, establece como causa de ilegalidad de un resolución administrativa, la omisión de los requisitos formales establecidos por las leyes, que afecten las defensas del particular y trascienda el sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso y en la fracción IV, se establece que si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, también la resolución será ilegal. De acuerdo a lo anterior, podemos observar la gran importancia que una resolución a través de la cual se imponga una multa al particular por una autoridad fiscal, se encuentre debidamente fundada y motivada, ya que de lo contrario se vulneran las garantías de seguridad jurídica y legalidad de los contribuyentes, provocando así excesos autoritarios, que culminan en sanciones que afectan gravemente la esfera de derecho de los contribuyentes.

Como siguiente punto, se establecerá en qué consiste cada uno de los conceptos aducidos y posteriormente se señalará el por qué de la importancia de los mismos en la imposición de las multas fiscales.

4.6.1 La motivación.

La motivación, forma parte de los requisitos constitucionales e indispensables de todo acto administrativo, ya que la falta del mismo, traería como consecuencia

la nulidad del acto. El Dr. Gabino Fraga, ha establecido que el motivo del acto, es el antecedente que lo provoca, por lo que un acto administrativo estará legalmente motivado cuando se ha comprobando la existencia objetiva de los antecedentes previstos por la ley y ellos son suficientes para provocar el acto realizado, dependiendo de la ley positiva, la determinación de si existe o no una facultad discrecional para comprobar la existencia y suficiencia de los motivos del acto. Cabe mencionar, que la Suprema Corte, ha establecido que para que se cumpla con lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución, al ordenar que todos acto de autoridad debe emanar de una autoridad competente, por escrito, en donde funde y motive la causa legal del procedimiento, se deben satisfacer los requisitos formales y materiales, que son otras dos garantías que consagra el citado artículo 16 y consisten en lo siguiente::

- a) "Una garantía formal, que consiste en la expresión de los motivos y fundamentos legales del acto, en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, a fin de que esté en aptitud de combatirlos en caso de inconformidad.
- b) Una garantía material, que estriba en la existencia real de los motivos del acto y en la vigencia y aplicabilidad de los preceptos legales invocados por la autoridad."⁵⁹

Asimismo, la Suprema Corte, ha definido a la motivación como " el razonamiento contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual, quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta a la prevenciones de determinados preceptos legales." Es decir, motivar un acto, es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal

⁵⁹ Amp. en rev. 4738/57, Boletín de Inf. Jud., Dic. De 1960, p. 721 y ss.

De acuerdo a lo anterior, tenemos que en nuestra materia, la motivación de un acto de autoridad constituye en esencia, los supuestos de hecho que encuadran en la norma especial aplicable, para que autoridad fiscal en uso de su facultad sancionadora, imponga una multa al contribuyente que ha cometido una infracción a las disposiciones fiscales. En efecto, la motivación del acto de autoridad que determina la imposición de una multa, constituye los supuestos de hecho, a través de los cuales es procedente imponer la multa a los contribuyentes porque la misma se adecua al precepto normativo, pero en la mayoría de las ocasiones no es realizada debidamente por la autoridad sancionadora, lo cual trae como consecuencia que el particular se encuentre en estado de indefensión, al ignorar éste las causas que llevaron a la autoridad fiscal a imponer la sanción.

4.6.2 La Fundamentación.

La fundamentación en la imposición de una multa fiscal, constituye otro de los elementos esenciales y constitucionales, que como acto administrativo debe de contener una multa, ya que la falta de ésta, también produciría la nulidad de la resolución que no ha sido debidamente fundada.

La fundamentación consiste en que "la autoridad cite o invoque los preceptos legales conforme a los cuales el orden jurídico le permite realizar el acto dirigido al particular."⁶⁰ En efecto, los actos de molestia deben de basarse en una disposición normativa general, es decir que dicha norma prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, ya que de lo contrario, no habría congruencia en la motivación y fundamentación de un acto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis jurisprudencial 373 ha definido a la fundamentación y motivación de la forma siguiente:

"Fundamentación y Motivación.- De acuerdo con el artículo 16 de la constitución Federal, todo acto de autoridad debe de estar adecuada y suficientemente f

⁶⁰ Castrejón García, Gabino Eduardo. Derecho Administrativo Mexicano, Tomo I. Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2000, pag. 349.

ndado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en caso concreto se refiere a las hipótesis normativas."

Asimismo, podemos mencionar que las exigencias establecidas en el artículo 16 de la Constitución General, impone a las autoridades, en nuestra materia, las siguientes obligaciones:

- La autoridad fiscal de la cual provenga la imposición de una multa debe de estar investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica.
- La multa fiscal, impuesta al particular debe de encontrarse prevista en la ley fiscal.
- El sentido y alcance del acto, deben ajustarse a las disposiciones normativas que lo rijan.
- El acto debe derivar de un mandamiento escrito, en el cual se expresen los preceptos legales específicos en que se sustente dicho acto.

Cabe mencionar, que en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, se han considerado estos principios, ya que establece lo siguiente: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de **aplicación estricta**. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, al objeto, base o tarifa."

Una vez que se han definido cada uno de éstos conceptos, estableceremos el por qué es de gran relevancia el que una multa impuesta por la autoridad fiscal a un contribuyente se encuentre debidamente fundada y motivada.

Si bien es cierto, la multa fiscal tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación y no la de aumentar los ingresos del Estado, también lo es que la autoridad al imponer la multa a los contribuyentes que han infringido de alguna forma las leyes fiscales, la mayoría de las ocasiones no fundan ni motivan debidamente la resolución, teniendo como consecuencia que se vulnere la esfera del derecho de los contribuyentes, dejándolos en estado de indefensión, al ignorar qué motivó a la autoridad y en qué precepto legal se basó la misma, para imponer la sanción. Y es que, debido a estas omisiones por parte de la autoridad, nos enfrentamos a un grave problema, por una parte si el contribuyente transgredió las disposiciones fiscales, lo lógico sería que cumpliera con la autoridad, pagando el monto establecido en la multa, pero si ésta, no ha sido determinada conforme a los requisitos y condiciones que establece la ley, el particular podrá impugnarla a través de los medios de defensa que para tal efecto prevé la ley, esto en el mejor de los casos, porque como puede advertirse, el mismo Código Fiscal de la Federación actual ha desalentado a los contribuyentes a interponer los medios de defensa correspondientes, puesto que este ha sentado sus bases para la imposición de multas, en fines recaudatorios, más que de justicia y equidad para los contribuyentes, principios que se encuentran consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. Por otra parte, recordemos que la autoridad al imponer una multa, no toma en cuenta las condiciones económicas del infractor y las multas se disminuyen sólo de acuerdo a la prontitud con que sean pagadas, por lo tanto se deben buscar los mecanismos, a través de los cuales las autoridades sancionadoras funden y motiven debidamente sus resoluciones, para evitar los excesos autoritarios y como consecuencia inmediata, la autoridad logre recaudar lo estimado por éste concepto.

4.6.3 Requisitos de forma.

Los requisitos de forma que deben de contener la multa fiscal para que sea válida, son aquellos que se encuentran en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación , que a la letra establece lo siguiente:

" ARTÍCULO 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento escrito o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán de contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

En cuanto a la competencia de la autoridad, tenemos que la sanción debe de ser impuesta por el órgano competente dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que en éste caso será a través del Servicio de Administración Tributaria el cual es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público , con el carácter de autoridad fiscal. Asimismo el Servicio de Administración Tributaria, a través de sus unidades administrativas, ejercerá sus facultades y esas unidades son las siguientes:

- Administración General de Recaudación, la cual dentro de sus facultades que la ley le otorga, en el artículo 20, fracción XXXVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, , es competente para imponer las multas por infracción a las disposiciones fiscales, en materia de su competencia.

- Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a la cual se le reconoce en el artículo 23, fracción XXII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la competencia para imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales o aduaneras que rigen las materias de su competencia, así como las que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social y en entero de los descuentos correspondientes.

- Administración General Jurídica, la cual es competente para imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales que rigen en materia de su competencia, así como condonar cuando proceda, dichas multas y las impuestas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria o las autoimpuestas por los contribuyentes, de acuerdo a lo establecido en el artículo 26, fracción XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

- Administración Central de Normatividad del Comercio Exterior, la cual tiene facultades para imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que formule en materia de su competencia. (Art. 27, apartado D, fracción III del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria).

- Administración de Notificación y Cobranza "1" y "2", la cual tendrá facultades para imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de los requerimientos que formule en materia de su competencia , de acuerdo a lo

establecido en el artículo 27, apartado F, fracción III del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

- Administración General de Aduanas, la cual es competente para sancionar las infracciones a las disposiciones legales, materia de su competencia, y en su caso, notificar dichas sanciones..., lo cual se encuentra establecido en el artículo 29, fracción LVII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Por lo que se refiere a los requisitos de motivación y fundamentación del acto, nos apegaremos lo establecido en los puntos 6.1 y 6.2 de éste capítulo.

4.7 Medios de defensa para impugnar multas fiscales impuestas por la autoridad fiscal federal.

En todo Estado de Derecho, resulta imperante que exista un control jurídico de la actividad administrativa, pues en todo momento, dicha actividad debe de estar apegada a lo que dispone la ley, y en el supuesto de que la actuación de la autoridad lesionara los derechos de un particular por violaciones a la ley, éste cuenta con los medios de defensa necesarios para lograr la solución legal de los conflictos y controversias, con la finalidad de que se reestablezca el estado de derecho al particular.

En el caso de la multa fiscal, cuando un contribuyente se ve afectado por la inexacta aplicación de la ley por parte de la autoridad hacendaria al imponerle una multa por infracción a las leyes fiscales y que ésta resultara por demás excesiva o no se cumplieron los requisitos de legalidad y procedibilidad para la imposición de la misma, el contribuyente contará con los medios necesarios para la impugnación de dicha multa fiscal, los cuales se encuentran previstos en el Código Fiscal de la Federación. Estos medios de defensa consisten en la interposición de un recurso de revocación, un juicio de nulidad ante los Tribunales Fiscales correspondientes o en su caso, como última instancia la interposición del juicio de amparo. A continuación se describe, en qué consiste cada uno de los medios de defensa que de los que dispone el contribuyente.

7.1 El recurso de revocación.

Para poder entender en qué consiste y cuál es la naturaleza jurídica del recurso de revocación se hará una síntesis del recurso administrativo.

"El recurso administrativo constituye un medio de defensa legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o inoportunidad del mismo."⁶¹

Ahora bien, los recursos administrativos, según el Dr. Gabino E. Castrejón García, se clasifican en recursos ordinarios y recursos especiales.

Los recursos ordinarios son aquellos que pueden interponerse en lo general, contra cualquier acto o motivo ante la misma autoridad que dictó la resolución que agravia al particular. Dichos recursos agotan la vía administrativa y abren el procedimiento judicial o el contencioso-administrativo.

Dentro de éste tipo de recursos se encuentran, la reconsideración administrativa, y precisamente el de **revocación**, reposición, oposición o reclamación.

También dentro de este grupo encontramos a aquellos que pueden interponerse ante el superior jerárquico de la autoridad que dictó la resolución que agravia al particular, pero no agotan la vía administrativa y se le llama también recurso de alzada o de revisión jerárquica.

Los recursos especiales son aquellos que pueden interponerse ante un organismo administrativo especial o distinto de los organismos que han dictado la

⁶¹ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, 12ª. Ed. Porrúa, 1968, Libro IV, n.353.

resolución y pueden afectar o no a la vía administrativa como el recurso de inconformidad.

El recurso de revocación es el más importante de los recursos administrativos, procede de la voz, *revocatio*, que significa nuevo llamamiento, es decir, "revocar significa dejar sin efecto un acto jurídico, en particular un acto administrativo."⁶² Es un medio de defensa legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar los actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio precisamente de los particulares. Este recurso se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación del artículo 116 al 133.

Es muy importante señalar que la interposición de éste recurso es optativa para el particular antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo cual se prevé en el artículo 120 del CFF y el artículo 125 del mismo ordenamiento legal, reitera que el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sin embargo, se establece que el interesado deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de las resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos. Por otra parte, también se establece en el artículo 125 que si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo.

Elementos del recurso.

Estos elementos se clasifican a su vez en esenciales y de su naturaleza.

Elementos esenciales:

⁶² Castrejón García, Gabino E. Derecho Administrativo Mexicano, Tomo II, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2000, p. 360.

- a) Una ley que establezca el recurso;
- b) Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso;
- c) La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo;
- d) La afectación de un de un derecho o interés jurídico del recurrente, y
- e) La obligación de la autoridad de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.

Elementos de su naturaleza:

- a) Plazo de interposición del recurso;
- b) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso;
- c) Pruebas, y
- d) Posible suspensión y requisitos de ella.

- Actos o resoluciones contra los cuales procede el recurso de revocación.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios (recargos, sanciones como es el caso de las multas fiscales, gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheques devueltos) o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio en materia fiscal , salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del Código de la materia. Dichas excepciones se refieren a resoluciones emitidas en justicia de ventanilla y la revisión de resoluciones no favorables al contribuyente cuando no se

interpongan los medios de defensa y hubiese transcurrido el plazo para presentarlos y resoluciones sobre condonación de multas.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución y a la indemnización por cobro de cheque sin fondos.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128, los cuales son

1.- Ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados.

2.- Tener derecho a que los créditos a su favor se paguen con preferencia a los fiscales.

- d) Determinen el valor de bienes embargados.

Causas de revocación.

Las causas por las cuales se podrá revocar un acto o una resolución son las siguientes:

- a) La falta de competencia del funcionario o del órgano para determinar los créditos fiscales.
- b) La falta de fundamento legal o un fundamento legal mal aplicado.
- c) La falta de motivación o la indebida motivación del acto recurrido.
- d) El desvío de poder en el caso de las sanciones.

El desvío de poder "es un vicio del acto administrativo que lo hace anulable cuando la autoridad, al dictar la resolución, se base en motivos diversos de aquellos que debieron inspirarlo por la causa del acto."

e) La caducidad de las facultades de la autoridad para hacer la determinación.

Tramitación y resolución del recurso de revocación.

- Requisitos que debe satisfacer el escrito en el que se interpone el recurso de revocación. (Artículo 18 y 122 del CFF).

1. Constar por escrito.
2. Citar el nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal y la clave del Registro Federal de Contribuyentes.
3. Señalar la autoridad a la que se dirige el recurso o el propósito de la promoción.
4. En su caso domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada a recibirlas.
5. Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado.

Además en el escrito deberá indicar:

6. La resolución o el acto que se impugna.
7. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
8. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Ahora bien, cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con esos requisitos. Si durante ese plazo no se señalan los agravios que le causa la resolución o el acto que se impugna, el recurso se tendrá por no presentado. En el caso de que no se señalen los hechos controvertidos o las pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente.

II. Plazo para interponer el recurso de revocación.

Dentro de los **45 días** hábiles siguiente a la notificación.

Art.
121
CFF.

- Plazo general para interponer el recurso.

- Los días se cuentan a partir de la fecha en que surta efectos la notificación.

Dentro de **10 días** siguientes a la notificación del avalúo.

- Cuando el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha para la enajenación de bienes inmuebles embargados.

Art.
127
del
CFF.

En cualquier tiempo antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda.

Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate de los bienes embargados.

Tercero que afirme ser propietario o titular de los derechos embargados.

Art.
128
del
CFF

Dentro de **45 días hábiles** siguientes a la notificación del requerimiento de pago o de la diligencia de embargo.

- Cuando se trate de bienes legalmente inembargables.

-Actos de imposible reparación.

- Por falta de notificación.

- Notificación ilegal.

Documentos que se deben anexar al escrito.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, los documentos que se deben anexar son los siguientes:

1. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, mediante el acta constitutiva o poder notarial, en copia certificada y copia simple para efectos de cotejo, o en su caso, en los que conste que ésta ya fue reconocida por la autoridad fiscal o que cumple con los requisitos de la representación legal.
2. El documento en que conste el acto impugnado.
3. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue practicada por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
4. Las pruebas documentales que ofrezcan y el dictamen pericial, en su caso.

Sobre el particular, el artículo 130 del C.F.F., establece que en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

También el artículo citado, dispone al respecto de la valoración de las pruebas que harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos, pero si en éstos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hecho particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los emitió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedan a la prudente apreciación de la autoridad y si por enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas en forma distinta a lo que prevé el artículo 130, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

Causas de improcedencia del recurso de revocación.

De acuerdo a lo señalado en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación es improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos que:

- I. No afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- III. Hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- IV. Se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, como es el caso a que se refiere el artículo 129 del código de la materia, cuando el particular niega conocer el acto.
- VII. Si son revocados los actos por la autoridad,
- VIII. Hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IX. Sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitadas a las autoridades fiscales mexicanas.

Causas de sobreseimiento

El sobreseimiento es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia. Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo define como la suspensión, cesación o terminación del juicio, en el estado en que se encuentre sin entrar al estudio del fondo de la cuestión controvertida.

El artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación, establece que el sobreseimiento procede en los casos siguientes:

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo, sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

- Autoridades competentes para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación.

El recurso de revocación se presentará ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, o de acuerdo a lo siguiente:

Serán competentes para tramitar y resolver los recursos administrativos establecidos por las leyes, todas las Administraciones citadas en el artículo 45, fracción I, incisos a), b), c) y d) del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

- Resolución al recurso de revocación.

La resolución del recurso de revocación se fundará en derecho y examinará cada uno de los agravios hechos valer, teniendo la autoridad facultad para invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto. Asimismo, podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente, por último la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

La resolución que ponga fin al recurso de revocación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 133 del Código de la materia, podrá:

- I. **Desecharlo por improcedente**, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. **Confirmar el acto impugnado.**
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. **Dejar sin efectos el acto impugnado**, y
- V. **Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya**, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá de cumplirse en un plazo de **cuatro meses**, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme.

Establecido lo anterior, entendemos que la multa fiscal puede ser impugnada por el contribuyente a través del recurso de revocación, teniendo éste recurso el carácter optativo, por lo tanto, el contribuyente antes de interponer un juicio de nulidad para impugnar dicho acto, podrá interponer el recurso administrativo de revocación ante la autoridad que emitió dicha sanción. Cabe señalar, que si la resolución que ponga fin al recurso de revocación, no es favorable para el recurrente, éste podrá interponer un juicio de nulidad ante la Sala Regional correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

4.7.2 El Juicio de Nulidad.

El juicio de nulidad es un medio de defensa legal que tiene el particular que ve afectado su interés jurídico, por algún acto o resolución emitido por una autoridad fiscal federal, a efecto de que sea un Tribunal (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), quien dirima las controversias que surjan entre la autoridad y los contribuyentes, y determinar si la actuación de ésta se ajustó o no a los lineamientos legales de actuación, y en todo caso, obtener la nulidad de los mismos.

En efecto, cuando a un particular se le impone una multa por parte de la autoridad fiscal federal, ésta se debió apegar a todos y cada uno de los requisitos que para tal efecto prevé el Código Fiscal de la Federación, y en el supuesto en el que el particular vea vulnerado su estado de derecho por existir violaciones por parte de la autoridad, al imponer dicha sanción, el particular podrá impugnar la resolución que contenga la multa, a través del juicio de nulidad.

A continuación se señalan los requisitos de forma y trámite del juicio de nulidad.

- Partes en el Juicio de Nulidad.

El artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, establece que son partes en el juicio de nulidad las siguientes:

- I. El demandante.
- II. Los demandados. Tienen ese carácter:
 - a. La autoridad que dictó la resolución impugnada.
 - b. El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
- III. El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. La SHCP será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales. Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la federación.
- IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

- Término para la presentación de la Demanda:

La demanda se presentará por escrito, directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los **45 días siguientes** a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo, sólo cuando el demandante tenga su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala, o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

- Requisitos del escrito inicial de Demanda:

La demanda (Artículo 208 CFF) deberá indicar:

- I. El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente.
- II. La resolución que se impugna.
- III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezca. (tratándose de las pruebas pericial y testimonial, deberá precisarse los hechos sobre los que versarán, señalando los nombres y domicilios de peritos y testigos).
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. Nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo hubiere.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Documentos que se deben adjuntar a la Demanda:

El demandante deberá adjuntar a su demanda (Artículo 209, CFF):

- I. Una copia de la misma y de los documentos anexos, para cada una de las partes.

- II. El documento con el que se acredite la personalidad.
- III. El documento en que conste el acto impugnado.
- IV. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando ésta no se hubiere recibido o se hubiere practicado por correo certificado, debiendo hacerse tal señalamiento.
- V. El cuestionario que habrá de desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- VI. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante, en los casos señalados en el último párrafo del artículo 232.
- VII. Las pruebas documentales que se ofrezcan.

- Pruebas admisibles en el Juicio de Nulidad (Artículo 230, CFF):

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse, siempre que no se haya dictado sentencia.

- Valoración de las pruebas.

Las reglas que se deben seguir para la valoración de las pruebas presentadas, son las siguientes:

- a) Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos, pero si en éstos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la

autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.

- b) El valor de la prueba pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedarán a la prudente apreciación de la Sala.

- Suspensión de la Ejecución del acto.

Uno de los puntos que el particular afectado puede solicitar a la Sala Regional que tenga conocimiento de la controversia, es la suspensión de la ejecución del acto impugnado, para lo cual se deberán satisfacerse los siguientes requisitos (Artículo 208 Bis, CFF):

- I. Se puede solicitar en el escrito de demanda, o por escrito presentado en cualquier tiempo hasta que se dicte sentencia ante la Sala del conocimiento.
- II. En el auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución, auto contra el cual no procederá recurso alguno.
- III. El magistrado instructor dará cuenta a la Sala para que en el término de cinco días dicte sentencia interlocutoria que decrete o niegue la suspensión definitiva.
- IV. Cuando la ejecución o inejecución del acto pueda ocasionar perjuicios al interés general, se denegará la suspensión solicitada.
- V. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pueda ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en juicio de nulidad.

Tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o Entidad Federativa que corresponda

- Alegatos y cierre de la instrucción.

Una vez que el magistrado instructor ha concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente para la resolución, dentro de los diez días siguientes se notificará por lista a las partes, los cuales tienen un término de cinco días para formular sus alegatos por escrito. Una vez transcurrido éste término, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción.

- Causales de Nulidad.

Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales (Artículo 238, CFF):

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución.
- II. **Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes**, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la **ausencia de fundamentación o motivación**, en su caso.
- III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de **facultades discrecionales** no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades. **(El subrayado es nuestro)**

Estas son algunas de las causas que con mayor frecuencia se combaten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que la imposición de una multa, como se ha mencionado en puntos anteriores, se basa en criterios eminentemente discrecionales de la autoridad, lo que en ocasiones trae como consecuencia que se impongan multas un tanto cuanto excesivas para el contribuyente, o que las mismas carezcan de la debida motivación y fundamentación. Por lo tanto, nos encontramos ante una disyuntiva, porque si bien es cierto que de alguna forma el particular transgredió alguna disposición fiscal y como consecuencia la autoridad le impone una sanción, lo lógico sería que el particular cumpliera con el pago de la sanción, pero si ésta no es determinada conforme a los requisitos de ley porque la autoridad los omitió, el contribuyente podrá combatir esa resolución a través del juicio de nulidad y en caso de que el Tribunal dictara una resolución favorable para el contribuyente, el fisco perderá ese ingreso.

La Sentencia en el juicio de nulidad.

La sentencia en el juicio de nulidad se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción y si la mayoría de los magistrados están de acuerdo con la resolución, el magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o formular voto particular razonado, el que deberá de presentar en un plazo que no exceda de diez días. Si el proyecto no fuere aceptado por los demás magistrados, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular. (Art. 236 CFF)

Ahora bien, las sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberán de estar fundamentadas en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda en relación con la resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Tratándose de sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso de administrativo, si se cuentan con los elementos para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante y en el caso en el que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o la devolución de una cantidad, el Tribunal previamente constatará el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

El sentido de la sentencia que ponga fin a un juicio de nulidad que se interponga por el particular, podrá tener los siguientes alcances (Artículo 239, CFF):

- I. **Reconocer la validez** de la resolución impugnada.
- II. **Declarar la nulidad** de la resolución impugnada.
- III. **Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos**, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.
- IV. **Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación**, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de **cuatro meses**, contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá de dictar sentencia definitiva y en el caso de que se interponga algún recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte una resolución que ponga fin a la controversia.

4.7.3 El Juicio de Amparo.

Como último punto de éste trabajo, se analizará el juicio de amparo en materia fiscal, como medio de defensa y última instancia para impugnar una multa impuesta por la autoridad fiscal, ya que en el caso de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emita una sentencia que no sea favorable para el

particular, éste podrá recurrir al juicio de amparo para solicitar el amparo y protección de la justicia federal por considerar que es ilegal la sentencia dictada en el juicio de nulidad.

El juicio de amparo es un medio de defensa y de protección de las garantías consagradas en la Constitución, cuya finalidad es hacer respetar los imperativos constitucionales en beneficio de los gobernados. Su objeto es restablecer las cosas al estado que guardaban antes de la violación, u obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.

El objeto genérico del juicio de amparo se encuentra establecido en el artículo 1° de la Ley de Amparo y son:

- I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;
- II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados;
- III. Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

Principios fundamentales del juicio de amparo.

- a) **Iniciativa o instancia de parte.**- El juicio de amparo únicamente puede promoverlo el quejoso, es decir, la persona a quien perjudique el acto o resolución, y sólo a éste beneficiará la protección constitucional que en su caso se otorgase, ya que el amparo jamás puede operar oficiosamente. (art. 107-IC, 1 y 4 de la Ley de Amparo)
- b) **Existencia de agravio personal y directo.**- es decir sólo puede ser promovido por la persona a quien perjudica la ley o acto que se reclama. (Art. 107-IIC y 76 de la Ley de Amparo).
- c) **De la relatividad de las sentencias.**- se refiere a la fórmula Otero , ya que la sentencia sólo causa efectos para las partes.
- d) **Definitividad.**-
 - Sólo procede el juicio de amparo respecto de los actos definitivos sobre los que ya no existía recurso alguno para defenderlo.

- Contra sentencias, laudos o resoluciones definitivas.
- Se agoten todos los recursos ordinarios previstos en la ley.
- Da lugar a la improcedencia del amparo las causas establecidas en el artículo 73 de la Ley de Amparo.

Ahora bien, el juicio de amparo se puede promover en dos vías, **directa** también denominado unistancial e **indirecta**, denominado binstancial.

4.7.3.1 Amparo directo.

En términos generales, vamos a considerar que el juicio de amparo directo va a proceder contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin a un juicio y que hayan sido emitidos por Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo, sobre cuestiones que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, Tratados Internacionales o reglamentos, que se reclamarán al momento de presentar el amparo en contra de la sentencia definitiva.

Cuando la litis trate sobre cuestiones de constitucionalidad, el amparo se promoverá ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y cuando verse sobre cuestiones de legalidad se promoverán ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

En nuestra materia, el amparo directo se promueve ante el Tribunal Colegiado de Circuito, por conducto de la autoridad que emitió el acto controvertido, y procede contra las resoluciones definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, "contra las que ya no procede recurso procesal, sin que siempre se haya considerado así, ya que anteriormente estas resoluciones eran consideradas como simples actos de autoridad, contra los cuales procedía sólo el amparo indirecto."⁶³

A éste tipo de demanda de amparo se le llama unistancial, porque consta de una sola instancia, es decir, una vez que se emite la sentencia definitiva por el

⁶³ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Harla, México 1986, p. 292.

Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, no precederá recurso o instancia alguna, excepto cuando se trate de inconstitucionalidad de leyes o interpretación directa de un precepto constitucional.

En este tipo de amparo también deben reclamarse violaciones a las leyes procesales, siendo consideradas como violaciones al procedimiento en los siguientes casos (Art. 159 de la Ley de Amparo):

- I. Cuando no se le cite a juicio o se le cite en forma distinta a la prevenida por la ley.
- II. Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate.
- III. Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley.
- IV. Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado.
- V. Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad.
- VI. Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho conforme a la ley.
- VII. Cuando sin culpa se reciban, sin su consentimiento las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueron instrumentos públicos.
- VIII. Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de manera que no pueda alegar sobre ellos.
- IX. Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que aparten partes substanciales del procedimiento que produzcan indefensión.
- X. Cuando el Tribunal Judicial , Administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder.

- XI. En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.

- Procedimiento.

La demanda de amparo directo en materia fiscal, se deberá de interponer dentro de los quince días siguientes al de los supuestos que la misma ley señala y son:

- a) Al en que surta efectos la notificación de la resolución o acto reclamado.
- b) Al en que haya tenido conocimiento del acto o su ejecución.
- c) Al en que se haya ostentado sabedor de los mismos.

La demanda de amparo se presenta por conducto de la Sala del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa que haya pronunciado dicha resolución, quien a su vez la remitirá junto con las constancias de los autos al Tribunal Colegiado de Circuito para la substanciación del juicio.

Para tal efecto, el artículo 158 de la Ley de Amparo establece que la demanda de amparo directo para su presentación deberá de contener:

- a) Nombre y domicilio del quejoso.
- b) Nombre y domicilio del tercero perjudicado.
- c) Autoridades responsables.
- d) La sentencia definitiva o resolución que puso fin al procedimiento.
- e) Fecha en que se conoció la sentencia o resolución.
- f) Preceptos constitucionales reclamados y conceptos de violación.
- g) La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse.

Una vez presentada la demanda se darán una serie de actos jurídicos entre el Ministerio Público Federal, el quejoso, tercero perjudicado y la autoridad responsable, por lo que se deberá adjuntar a la demanda copias para las partes. Una vez admitida la demanda, en el auto admisorio se fijará la fecha para la

celebración de la audiencia constitucional, en la que se ofrecerán, admitirán y desahogarán las pruebas aportadas por las partes, se expresarán los alegatos y acto seguido se emitirá el fallo correspondiente.

La Ley de Amparo, también prevé otros plazos para la interposición de dicha demanda, mismos que oscilan entre los 30 días y los 180 días, casos de excepción que se prevén en el artículo 22 de la ley de la materia.

En los trámites se concede la suspensión del acto reclamado, a fin de que las cosas se mantengan en el estado que guardan al momento de la interposición de la demanda, hasta en tanto se resuelva en definitiva el otorgamiento o no de dicha protección constitucional. Cabe señalar que ésta opera siempre y cuando no se siga perjuicio de interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público. El artículo 135 de la Ley de Amparo, establece al respecto lo siguiente: "Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda."

4.7.3.2 Amparo indirecto.

El amparo indirecto se tramita ante un Juez de Distrito, es denominado también bistancial porque una vez emitida la sentencia que ponga fin al juicio de amparo y sea desfavorable a los intereses del particular, se tiene la posibilidad de impugnar esa resolución en otra instancia, para lo cual se podrá interponer un recurso de revisión, el cual será del conocimiento del Tribunal Colegiado de Circuito, salvo que se trate de inconstitucionalidad de leyes o la interpretación directa de un precepto constitucional, de lo cual conocerá la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, el juicio de amparo indirecto procede contra los siguientes actos (Art. 114 de la Ley de Amparo) :

- I. Leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos locales expedidos por los

gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo de su primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso.

- V. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.
5. Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1° de esta ley.

Los actos a los que se refieren las fracciones anteriores son los siguientes:

- Actos que no provengan de un tribunal como son actos aislados o no procedimentales. Actos dentro de un procedimiento seguido en forma de juicio, que será en contra de la última resolución por vicios propios de la resolución y del procedimiento (salvo cuando el quejoso es un tercero extraño o de actos de imposible reparación).
- Actos que emanen de un tribunal judicial, administrativo o del trabajo fuera de juicio o después de concluido, en los casos de ejecución de sentencia, es decir contra actos después de concluido éste contra la última resolución, así como en remate contra la resolución en que se apruebe o desaprobe.
- Actos de imposible reparación, y se les denomina así porque la afectación o sus efectos no se destruyen con el solo hecho de que quien la sufre obtenga una sentencia definitiva favorable a sus pretensiones en el juicio.⁶⁴
- La persona extraña al juicio pueden interponer amparo contra actos en el juicio que la perjudiquen , sin estar obligada a entablar otras acciones distintas.
- Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal.

Los actos mencionados constituyen la regla general de procedencia del amparo indirecto, pero en materia fiscal los actos más comunes que constituyen la

⁶⁴Burgoa Orihuela, Ignacio. *El juicio de amparo*. Ed. Porrúa, México 2002, p. 634.

procedencia del amparo indirecto, de acuerdo a lo establecido por el Maestro Carrasco Iriarte, son los siguientes:

- a) Cuando el contribuyente se autoaplica una ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos, lo que provoca que comience a correr el término para promover la demanda de amparo indirecto.

No se requiere que se lleve a cabo un acto de parte de la autoridad tributaria en el que determine un crédito fiscal y no hay necesidad de garantizar el interés fiscal.

De perderse el juicio de amparo, en su caso, el contribuyente no tiene que enfrentar a los ejecutores de la hacienda pública y de ganarse, por haberse resuelto por el poder judicial que una ley es inconstitucional, el efecto será la devolución con los intereses respectivos, del dinero pagado indebidamente.

- b) Esperar que se notifique al contribuyente un acto de la autoridad impositiva, cuya ley que se aplique se considere inconstitucional, por lo general, la notificación de la existencia de un crédito fiscal o el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

En éste supuesto, si se tiene que garantizar el interés fiscal para suspender los efectos del acto reclamado.

- c) Contra actos ejecutados en la tramitación de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal o tribunales administrativos de los estados, que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación

- Leyes que por su sola expedición causen perjuicio.
- Actos de autoridad fiscal por violación directa de garantías.
- Contra actos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- Procedimiento.

El juicio de amparo indirecto en materia fiscal se interpondrá en un término de **quince días** contados a partir del día siguiente al en que surta sus efectos la notificación del acto o resolución impugnada, presentándose directamente ante el Juzgado de Distrito en materia Administrativa. Si se trata de reclamar la inconstitucionalidad de una ley, el término para interponerse será de **treinta días si la ley fuera autoaplicativa** es decir, por su sola entrada en vigor causan agravio al particular y **de quince días si fuera heteroaplicativa**, debido a que se reclama una ley a través de un acto concreto de aplicación por parte de una autoridad, en donde se busca la desaparición de esa ley y la restitución de las cosas al estado que guardaban antes de haber sido vulnerados los derechos del particular.

El artículo 116 de la Ley de Amparo, establece los requisitos que debe contener el escrito de amparo indirecto, y son los siguientes:

- a) Nombre y domicilio del quejoso.
- b) Nombre y domicilio del tercero perjudicado.
- c) Autoridades responsables.
- d) Ley o acto que de cada autoridad se reclame.
- e) Protesta de decir verdad de los hechos correspondientes.
- f) Preceptos constitucionales reclamados.
- g) Conceptos de violación.
- h) En su caso, la invocación del precepto de la Constitución que contenga la facultad de los Estados o de la Federación que se considere vulnerada (Art. 1°- II y III de la Ley de Amparo.)

Una vez admitida la demanda de amparo indirecto, se anexarán copias de traslado para las partes, dándose una serie de actos entre el Ministerio Público Federal, el tercero perjudicado y autoridad responsable. Asimismo, en el auto admisorio de demanda de amparo indirecto, se fijará la fecha de la audiencia constitucional en donde se ofrecerán, admitirán y desahogarán las pruebas

aportadas por las partes, acto seguido se expresarán los alegatos y posteriormente se emitirá el fallo correspondiente.

- Suspensión del acto reclamado.

Es la paralización o espera temporal de la ejecución del acto violatorio de las garantías individuales, emanado de cualesquiera que sea la autoridad en su calidad de gobernante, mientras se resuelve por la autoridad del conocimiento si efectivamente ese acto reclamado por el quejoso fue o no violatorio de las garantías individuales.

La suspensión es temporal y ésta existirá, mientras se tramita el juicio desde que se concede hasta que se pronuncia la sentencia definitiva y cause ejecutoria.

Los actos que son susceptibles de suspensión son los actos positivos, que son los que implican una acción, actos continuos o de tracto sucesivo, actos declarativos, futuros e inminentes. Los actos negativos serán considerados como improcedentes, lo mismo que los actos pretéritos o consumados.

Existen dos tipos de suspensión que son de oficio y a petición de parte.

- Suspensión de oficio.

Es aquella que otorga el Juez de Distrito en el auto admisorio de la demanda, sin necesidad de que se tramite en un cuaderno especial o incidental, dada la naturaleza del acto referente al peligro irreparable de ejecución, esto sin perjuicio de que el quejoso la solicite.

Los actos sobre los cuales opera la suspensión de oficio son los siguientes:

- a) Cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación, destierro o cualquier otro que atente contra la integridad personal, así como cualquier otro de los prohibidos en el artículo 22 de la Constitución, en estos casos los efectos de la suspensión de oficio será

para que cesen los actos reclamados. Cabe señalar, que en los actos a que se refiere el artículo 22 constitucional, no se contempla a la multa excesiva.

- b) Cuando se trate de un acto que si llegare a consumarse, haría imposible su reparación.
- c) Cuando los actos reclamados puedan tener por consecuencia, total o parcial, temporal o definitiva, los bienes agrarios del núcleo de población o su substracción del régimen jurídico ejidal.

- Suspensión a petición de parte.

La suspensión a petición de parte, opera en todos los casos para los que no opere la suspensión de oficio, pero para que opere dicha suspensión se tendrán que reunir los requisitos de procedencia y de efectividad.

Los requisitos de procedencia se dividen a su vez en naturales y legales.

Los requisitos naturales consisten en la certeza del acto reclamado y los legales son los que prevé el artículo 124 de la Ley de Amparo.

Ahora bien, los requisitos de procedencia con los que se deben de cumplir son los siguientes:

- a) La certeza de los actos que se reclamen a las autoridades responsables, si éstos no existen o el quejoso no los prueba en la audiencia incidental correspondiente, la suspensión será negada.
- b) La susceptibilidad del acto o la paralización de los mismos conforme a su naturaleza, es decir que el acto sea suspendible.
- c) Que se cumplan con los requisitos legales, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 124 de la Ley de Amparo y son:
 - Que lo solicite el agraviado.
 - Que no se siga perjuicio al interés social, ni se contravengan las disposiciones de orden público.

- Que sean de difícil reparación los daños y perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución

Los requisitos de efectividad son aquéllas condiciones que el quejoso debe de satisfacer para que surta efectos la suspensión concedida y que el juzgador las impondrá de cuerdo a las circunstancias del caso. Es decir, cuando el Juez de amparo, ha concedido la suspensión y para que ésta surta plenamente sus efectos, el quejoso deberá de cumplir con determinados requisitos, pudiendo ser en materia fiscal los siguientes:

- Una garantía, pudiendo ser una fianza, hipoteca, prenda e inclusive en algunas ocasiones el depósito. La finalidad de requerir una garantía, es precisamente para reparar el daño o perjuicio que pudiera sufrir el tercero perjudicado con la suspensión. Cabe aclarar que en materia fiscal, no siempre existe el tercero perjudicado, pero en éste caso la garantía se requiere para garantizar el interés fiscal, lo cual se encuentra previsto en el artículo 135 de la Ley de Amparo.
- Sujetar la eficacia de la suspensión a una condición.

En nuestra materia, la suspensión del acto reclamado es a petición de parte y para tal efecto el artículo 135 de la Ley de Amparo establece lo siguiente:

***ARTÍCULO 135.-** Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos, previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del juez o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas del causante obligado directamente del pago; en éste último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables."

Es prudente señalar, que el quejoso no siempre tendrá la obligación de exhibir la garantía a la cual nos hemos referido, como sería en los presupuestos siguientes, los cuales se encuentran previstos en el artículo 135 de la Ley de amparo:

- Cuando el quejoso ya hubiera garantizado el interés fiscal ante la autoridad exactora.
- Cuando se trate de cobros, cuyas cantidades excedan la posibilidad económica del quejoso, según la apreciación del Juez.
- Cuando el agraviado sea persona distinta del causante obligado directamente al pago al fisco, en este caso, únicamente se exime al quejoso de otorgar la garantía en forma de depósito, pudiéndola otorgar en cualquiera de las otras formas establecidas en la materia.

Una vez estudiado en qué consiste el juicio de amparo, tenemos que éste constituye la última instancia con la que cuenta el contribuyente a quien se le ha impuesto una multa fiscal y que a su consideración es ilegal por haberse vulnerado su esfera de derecho. Este amparo se puede promover ya sea de manera directa cuando se trate de sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin juicio dictados por los tribunales administrativos respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que cometida durante el procedimiento, afecte la defensa jurídica del quejoso y que esto trascienda al resultado del fallo de la sentencia, así como por las violaciones cometidas en las propias resoluciones. Asimismo, se podrá tramitar un amparo indirecto cuando este sea contra leyes o actos de la autoridad. Por lo tanto, la multa fiscal es un acto administrativo que la autoridad en uso de su facultad sancionadora impone a los contribuyentes y que en la esfera del derecho fiscal cuenta con los medios de defensa suficientes a través de los cuales se podrá impugnar esa resolución, garantizándose así el estado de derecho de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. La Administración Pública, para encausar el ejercicio de la función administrativa, lo manifiesta por actos administrativos de distinta naturaleza, los cuales tienen como finalidad la creación de derechos y obligaciones, ya que el Estado impone de manera unilateral obligaciones a los particulares y dispone de los medios efectivos para hacerlas cumplir. Al ser la multa fiscal, en esencia, un acto administrativo, que se impone al contribuyente, por la autoridad fiscal competente, en ejercicio de sus facultades sancionadoras, se analizaron los elementos, requisitos, efectos, los vicios y nulidades, así como la extinción del acto administrativo.
2. La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual, el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. La multa fiscal, al ser impuesta al contribuyente, a través de la resolución correspondiente, constituye para el particular una obligación de pagar al fisco la cantidad correspondiente por la infracción cometida, por lo que fue importante realizar un estudio acerca de la obligación tributaria.
3. Las relaciones tributarias de naturaleza sustantiva son las que contienen, una obligación de dar, es decir pecuniaria y en esta clasificación se encuentran las relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa, y son aquellas que se establecen entre el Fisco Federal y el contribuyente, derivada de la comisión de una infracción a las disposiciones fiscales por parte del mismo contribuyente.
4. El Estado, en ejercicio de la potestad tributaria, realiza todos los actos tendientes a la recaudación y aplicación de los recursos. La aplicación de las multas por la autoridad fiscal, se da en razón de las facultades que se le otorgan al órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominado Servicio de Administración Tributaria, el cual tiene carácter de autoridad fiscal.

5. Las multas son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales. Estas tienen un fin primario de represión a la sanción cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos de la misma obligación y no la de aumentar los ingresos tributarios del Estado.
6. La multa fiscal es autónoma, ya que la aplicación de éstas se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.
7. La imposición de las multas por parte de la autoridad fiscal, no debe realizarse de forma arbitraria, sino que debe sujetarse a las reglas de orden constitucional, así como a las establecidas en el Código Fiscal de la Federación, para que de esa manera se garantice el marco de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes.
8. Al examinarse las cuestiones relativas a la procedencia de la imposición de multas, de su cuantificación o condonación, las autoridades fiscales deben considerar cuestiones, a través de las cuales no se cobren multas indebidas o excesivas, puesto que al aplicar la sanción, debe de realizarlo con base en un criterio limitativo y riguroso, ya que debe de existir adecuación entre los hechos que motivaron la resolución y las hipótesis normativas.
9. Para considerar que una multa ha sido establecida por la autoridad fiscal, de acuerdo a los requisitos constitucionales, y que con ello se garantice el marco de legalidad y seguridad jurídica de los contribuyentes, conforme a lo previsto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, la autoridad fiscal deberá apegarse a los siguientes requisitos: que la imposición de la multa esté debidamente fundada y motivada, que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada o del acto u omisión que haya motivado la importancia de la multa; se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados, la reincidencia y la capacidad económica del particular. Ahora bien,

tratándose de multas en las que la sanción impuesta varíe entre un mínimo y un máximo, se deben de invocar las circunstancias o razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo o máximo, o en su caso la sanción intermedia.

10. La autoridad fiscal, al no fundar y motivar debidamente la resolución a través de la cual se imponga una multa al contribuyente, trae como consecuencia que se violen las garantías de seguridad jurídica y legalidad previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución, provocando así, excesos autoritarios que culminan en actos que vulneran gravemente la esfera del derecho de los contribuyentes, dejándolos en estado de indefensión al ignorar éstos qué motivó a la autoridad sancionadora y en qué precepto legal se basó para imponer la sanción.
11. La autoridad fiscal, al dictar una resolución a través de la cual se imponga una multa al contribuyente, debe fundarla y motivarla debidamente, para lo cual es necesario que la autoridad señale con precisión el precepto legal aplicable, las circunstancias especiales o razones particulares que haya tenido en consideración para la imposición de la multa y que exista una correcta adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables. Pero además, es muy importante que se tome en cuenta, la gravedad de la infracción o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, la reincidencia, la gravedad de los perjuicios ocasionados y las condiciones económicas del infractor, puesto que el Código Fiscal de la Federación actual, ha sentado sus bases para la imposición de multas, en fines recaudatorios, más que de justicia y equidad para los contribuyentes, dejando de lado, que la multa fiscal tiene un fin primario inhibitorio para motivar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales y no el de aumentar los ingresos tributarios del Estado. Asimismo, se propone, para el caso de las multas en que su importe varía entre un mínimo y un máximo, se realice una reforma al Código Fiscal de la Federación en los correspondientes artículos 76 y 77, omitiendo porcentajes mínimos y máximos e incorporar la conducta infractora y su correlativa sanción de

manera específica. Con lo anterior se pretende evitar excesos autoritarios y como consecuencia inmediata, la autoridad fiscal al emitir sus resoluciones apegadas a derecho, logre recaudar lo estimado por concepto de multas.

12. Los medios de defensa, a través de los cuales el particular puede impugnar una multa fiscal son, el recurso de revocación, el cual es un medio de defensa legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar actos o resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio de un particular. Este recurso tiene la característica de ser optativo, ya que el particular podrá interponer éste, antes de interponer juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Otro medio, es el juicio de nulidad, el cual es un medio de defensa legal que tiene el particular que ve afectado su interés jurídico por un acto o resolución de la autoridad fiscal federal, a efecto de que sea un Tribunal que dirima las controversias que surjan entre la autoridad fiscal y los contribuyentes y por último, la multa se podrá impugnar a través de la interposición de un juicio de amparo, el cual es un medio de defensa y protección de las garantías consagradas en la Constitución, cuya finalidad es hacer respetar los imperativos constitucionales en beneficio de los gobernados, el cual se podrá tramitar de forma uninstitucional o binstitucional, según sea el caso.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo; Ed. Porrúa, México 1999.
2. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal; Ed. Themis, México 2000.
3. Burgoa Orihuela, Ignacio. Las garantías Constitucionales; Ed. Trillas, México 1983.
4. Burgoa Orihuela, Igancio. El Juicio de Amparo; Ed. Trillas, México 2002.
5. Carrasco Iriarte, Hugo. Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria; Ed. Themis, México 1987.
6. Castrejón García, Gabino. Derecho Administrativo Mexicano, Tomo I y II, 1ª. Edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor., México 2000.
7. Castrejón García, Gabino. Derecho Tributario, 1ª. Edición; Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002.
8. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano; Ed. Porrúa, México 2001.
9. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario; Ed. Limusa, México 1999.
10. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; Ed. Porrúa, México 1999.
11. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo; Ed. Porrúa, México 1990.
12. Galindo Camacho, Miguel. Derecho Administrativo, Tomo I; Ed. Porrúa, México 1997.
13. Lomeli Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo; Ed. Compañía Editorial Continental, México 1970.
14. Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Ed. Porrúa, México 1999.
15. Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano; Ed. Ecafsa, México 1988.
16. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal; Ed. Harla, México 1988.
17. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano; Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1998.

18. Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo; Ed Galve, México 1997.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

Ley de Amparo.