

872709



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.
INCORPORACIÓN No. 8727-09 A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



URUAPAN
MICHOACÁN

ESCUELA DE DERECHO

"REFORMAR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE SE ESTABLEZCAN LOS REQUISITOS PARA QUE SEA CONCEDIDA LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES Y NO SOLO SEA UNA FACULTAD DISCRECIONAL".

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

MARIA LUISA VALDEZ REYES

ASESOR: LIC. RODOLFO MONTEJANO CORTEZ

URUAPAN, MICHOACÁN.

OCTUBRE DE 2006

0352997

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.



URUAPAN
MICHOACAN

IMPRESIÓN DE TESIS INDIVIDUAL

LIC. MERCEDES HERNÁNDEZ DE GRAUE
DIRECTORA GENERAL DE INCORPORACIÓN Y
REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS, UNAM
PRESENTE:

VALDEZ
APELLIDO PATERNO

REYES
MATERNO

MARÍA LUISA
NOMBRE(S)

NÚMERO DE EXPEDIENTE: 40152473-6

ALUMNO(A) DE LA CARRERA DE: LICENCIADO EN DERECHO

CUMPLE CON LA REVISIÓN DE LA TESIS TITULADA:

"REFORMAR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE SE ESTABLEZCAN LOS REQUISITOS PARA QUE SEA CONCEDIDA LA CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES Y NO SOLO SEA UNA FACULTAD DISCRECIONAL".

POR LO QUE SE AUTORIZA LA IMPRESIÓN DE LA MISMA.

URUAPAN, MICH., OCTUBRE 5 DEL 2005.

MARÍA LUISA VALDEZ REYES

Vº Bº

LIC. RODOLFO MONTEJANO CORTEZ
ASESOR

LIC. FEDERICO JIMÉNEZ TEJERO
DIRECTOR TÉCNICO

AGRADECIMIENTOS

Al Lic. Rodolfo Montejano Cortes, por su asesoría en la realización del presente trabajo de tesis.

A los Licenciados América Vidales Alfaro, Blanca Estela Arroyo Tapia, Rosalía Olmedo Guzmán y Guillermo Ibarra López, quienes con su ejemplo y honestidad me indujeron para que estudiara la licenciatura de Derecho.

Al Lic. Gilberto Ramírez Ramírez, por sus acertados comentarios a este trabajo y por darse el tiempo para revisar el presente trabajo a pesar de sus múltiples actividades.

A todos los profesores y directores de esta escuela de derecho, por compartir sus conocimientos y experiencias.

A mis compañeros de clases, con quienes recorrimos juntos esta maravillosa etapa de nuestra vida como estudiantes universitarios.

A mis hermanos, por sus ejemplos de responsabilidad y rectitud.

A mis padres, por ser mis guías en la vida y apoyarme en mis decisiones.

A mi esposo, por su paciencia y comprensión para que concluyera mis estudios.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
ANTECEDENTES DE LA CONDONACIÓN.....	10
CAPÍTULO 1.....	12
LAS OBLIGACIONES Y LOS TRIBUTOS	12
1.1 OBLIGACIONES EN GENERAL	12
1.2 LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES	14
1.3 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	17
1.3.1 DEFINICIÓN.....	17
1.3.2 RELACIÓN TRIBUTARIA.....	19
1.3.3 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	20
1.3.3.1 SUJETOS ACTIVOS	20
1.3.3.2 SUJETOS PASIVOS.....	21
1.3.4 HECHO IMPONIBLE	23
1.3.5 HECHO GENERADOR	25
1.3.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	26
1.3.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	27
1.3.8 EL CRÉDITO FISCAL	30
1.3.9 TIPOS DE RÉGIMENES FISCALES	31
1.3.9.1 RÉGIMENES PARA LAS PERSONAS FÍSICAS:.....	32
1.3.9.2 RÉGIMENES PARA LAS PERSONAS MORALES:	34
1.3.9.3 EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES:.....	35
1.3.10 PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	37
1.3.10.1 LA DECLARACIÓN	37
1.3.11 FACULTADES REVISIÓN Y DE COMPROBACIÓN	44
1.3.11.1 REVISIÓN DE LA DECLARACIÓN	47
1.3.11.2 VISITAS DOMICILIARIAS	47
1.3.11.3 REVISIÓN DE GABINETE	54
CAPÍTULO 2.....	59
LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO	59
2.1 POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO	59
2.2 DELITOS Y PENAS	60
2.3 INFRACCIONES FISCALES	61
2.4 SANCIÓN ADMINISTRATIVA	66
2.5 MULTA FISCAL	67
2.6 LA MULTA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	68
CAPÍTULO 3.....	71
MEDIOS DE QUE PUEDE PROMOVER EL CONTRIBUYENTE	71
3.1 QUE CAUSAN INSTANCIA.....	71
3.1.1 CONSULTAS Y AUTORIZACIONES	71

3.1.2. NEGATIVA FICTA	74
3.1.3. RECURSO DE REVOCACIÓN	75
3.1.4 JUICIO DE NULIDAD	84
3.1.5 RECURSO DE RECLAMACIÓN	101
3.1.6 RECURSO DE REVISIÓN	101
3.1.7 JUICIO DE AMPARO DIRECTO	104
3.2 QUE NO CAUSAN INSTANCIA	109
3.2.1 JUSTICIA DE VENTANILLA	109
3.2.2 RECONSIDERACIÓN	112
3.2.3 CONDONACIÓN	114
 CAPÍTULO 4	 115
FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	115
4.1 PAGO	115
4.2 PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD	117
4.3 COMPENSACIÓN	120
4.4 CANCELACIÓN	121
4.4 CONDONACIÓN	124
 CAPÍTULO 5	 125
ASPECTOS GENERALES DE LA CONDONACIÓN	125
5.1 MARCO JURÍDICO	125
5.1.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	125
5.1.2 LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL	126
5.1.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	127
5.1.4 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	127
5.2 CONCEPTOS PRELIMINARES	128
FACULTAD DISCRECIONAL	131
LÍMITES DE LA FACULTAD DISCRECIONAL	134
 CAPÍTULO 6	 137
CONDONACIÓN EN MATERIA FISCAL	137
6.1 CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES	137
6.2 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA SOLICITUD	140
 7. CONCLUSIONES	 141
 PROPUESTA	 143
 BIBLIOGRAFÍA	 145

INTRODUCCIÓN

Nuestra Carta Magna, en el artículo 31 fracción IV, establece como obligación de los mexicanos el contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa de acuerdo a lo que dispongan las leyes.

Nace así el derecho del Estado para cobrar contribuciones con la finalidad de que lo recaudado por este concepto sirva para financiar una parte del gasto público. De esta afirmación debe subrayarse toda la carga cívica que encierra el concepto "contribución al gasto público", pues éste representa la participación de los individuos en el sustento de la obra de infraestructura, de los servicios de educación y salud, de apoyo para el campo y demás programas de desarrollo social, de financiamiento de las instituciones y en general de todos aquellos elementos que permiten la administración ordenada de un país.

Si bien el contribuir al gasto público atiende a un fin netamente social, el apego a los principios de proporcionalidad y equidad con que debe contribuirse enfrenta el reto de aplicar una legislación general a una infinidad de sujetos particulares, desprendiéndose que ante esta aplicación surge una realidad: que no todos los contribuyentes pueden estar en la misma situación frente al fisco federal, ya que unos tendrán mayor capacidad contributiva que otros.

Así, el Estado tiene el poder jurídico de tipificar en ley las conductas que traen consigo incumplimiento de obligaciones fiscales, dando pie a lo que

conocemos como infracciones, y de establecer en la legislación sanciones económicas para castigarlas. De igual manera, se disponen facultades para que la administración pública, en aplicación de la ley, imponga y ejecute las sanciones que correspondan a quienes cometan las infracciones.

Al respecto es necesario señalar que, en general, los contribuyentes están dispuestos a cubrir las contribuciones que resulten a su cargo, siempre que éstas no les resulten exorbitantes o excesivas. Pero por otra parte, también hay contribuyentes que con dolo prefieren incumplir sus obligaciones fiscales, o bien, por ignorancia omiten hacerlo.

Si bien se ha dicho que el Estado eleva a carácter de Ley general la tipificación de conductas que por encerrar omisiones a las obligaciones fiscales son consideradas infracciones, resulta evidente que las leyes nunca serán tan amplias como para puntualizar toda la gama de circunstancias que ocurren al infractor, así, la condonación surge no como un medio de defensa que dirima si una infracción es legal o no, y mucho menos para prejuzgar si ésta es justa o injusta, sino que se yergue como una figura jurídica que, sin pronunciarse acerca de la legalidad o justicia de la infracción, reduce o elimina el impacto económico de la sanción sobre el infractor, ello previa consideración de sus circunstancias.

Así, la condonación de multas fiscales es una figura jurídica contemplada en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece 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”

El citado precepto señala además que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que se dicten al respecto, no pueden ser impugnadas por los medios de defensa que establece el citado código, afectando de esta forma a los contribuyentes ya que arbitrariamente puede emitir una resolución negándola totalmente.

Uno de los antecedentes del presente trabajo, lo encontramos en la tesis titulada: “Medios de Defensa Establecidos en el Código Fiscal de la Federación” elaborada por la Lic. América Bárcenas Ortega, publicada en el año 2001, en la cual el objetivo principal fue dar a conocer a los contribuyentes los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2000, así como las características de cada uno de ellos, en contra de los actos administrativos que realice la autoridad de manera ilegal, para que esté en posibilidades de impugnarlos. Es preciso señalar que el presente trabajo difiere del trabajo de tesis antes citado en cuanto a la finalidad que persigue.

Los objetivos generales y particulares del presente trabajo, son los siguientes:

OBJETIVO GENERAL

Demostrar que la condonación de multas fiscales no debe ser una facultad discrecional en virtud de que un estado de derecho exige una certidumbre jurídica que la condonación no ofrece hoy en día.

OBJETIVOS PARTICULARES.

1. Identificar la naturaleza jurídica de la condonación de multas fiscales en materia de contribuciones.
2. Analizar las políticas de operación para llevarla a cabo.
3. Demostrar que la facultad discrecional de la autoridad puede ser arbitraria al conceder la condonación de multas fiscales en materia de contribuciones.

HIPÓTESIS O PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

La facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar multas fiscales en materia de contribuciones, puede causar perjuicio al contribuyente al ser una facultad discrecional.

La METODOLOGÍA empleada para la elaboración del presente trabajo consistió en la investigación documental en diferentes libros, leyes, folletos, reglamentos, códigos, jurisprudencias, revistas especializadas.

Para la recopilación y organización de información disponible se utilizaron:

- a) fichas bibliográficas, para el registro de fuentes.
- b) fichas de cita textual, para transcripciones textuales.
- c) fichas de análisis, con ideas y comentarios personales.

La información así obtenida se clasificó y ordenó por temas y subtemas, misma que fue analizada sistemáticamente para elaborar el reporte final, del que surgieron utilizando el método deductivo, las conclusiones y propuestas.

Para ello, el presente trabajo de investigación consta de seis capítulos, iniciaremos en el capítulo uno citando a las obligaciones en general para continuar con las obligaciones fiscales, los sujetos que intervienen en la relación tributaria, así como la forma en que nace obligación fiscal y la forma de determinarla.

En el capítulo dos, analizaremos las infracciones administrativas y las sanciones que corresponden a tales infracciones.

Posteriormente en el capítulo tres, trataremos los medios de impugnación que existen en materia fiscal, citando tanto a los que causan como a los que no causan instancia.

En el capítulo cuatro, examinaremos las formas de extinción de las obligaciones fiscales, donde encontraremos el pago, la prescripción y la caducidad, la compensación, la cancelación y la condonación.

Finalmente, en los capítulos cinco y seis, entraremos al análisis de la condonación así como de los conceptos fundamentales relacionados con el tema que nos permita tener una apreciación mas clara de esta figura jurídica.

ACLARACIÓN. En virtud de que el presente trabajo, se citan constantemente preceptos contenidos en la legislación fiscal federal, y con el fin de no ser repetitivos, la mención de CFF se referirán precisamente al Código Fiscal de la Federación.

ANTECEDENTES DE LA CONDONACIÓN

La condonación, como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la figura jurídica conocida como "remisión de la deuda" del derecho privado. (Margain,1997:288).

Hasta el 31 de diciembre de 1968, el Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo CFF), en su artículo 30 establecía que podían ser condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causas de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afectase la situación económica de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas, previa declaración que al respecto hiciera el poder Ejecutivo.

Como constantemente el fisco federal se ve en la necesidad de acudir en auxilio de giros o de ramas de actividades económicas, que por fenómenos económicos o políticos resultan gravemente afectados, eximiéndolos, parcial o totalmente, del pago de recargos o de impuestos, se amplió el precepto que se comenta y en la actualidad se 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,(los que incluyen las multas) autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades cuando se hayan afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, de producción o venta de productos, o la realización de una actividad,

así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Tratándose de la condonación de multas, los Códigos Fiscales de la Federación de 1938 y 1967 distinguían entre la condonación forzosa y condonación parcial de multas. La condonación total o forzosa se producía si demostraba el contribuyente con pruebas que no había cometido la infracción que se atribuía o que la persona a quien se había sancionado no era la responsable. Condonación parcial, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y demás circunstancias del caso, la reduce, por lo que quedaban al buen juicio o criterio de la hacienda pública mexicana calificar los motivos por lo que se sancionó y resolver lo que considere moralmente justo. La resolución que se dictaba era impugnada ante el Tribunal Fiscal. La primera era forzosa, la segunda discrecional o graciosa.

Hoy, a diferencia de esta distinción entre forzosa y discrecional, el Código Fiscal de la Federación sólo alude a la condonación en general, misma que puede ser total o parcial, no constituye instancia, y las resoluciones que se dictan no pueden ser impugnadas por los medios de defensa que establece ese mismo código.

CAPÍTULO 1

LAS OBLIGACIONES Y LOS TRIBUTOS

1.1 OBLIGACIONES EN GENERAL

De acuerdo a la doctrina civilista las obligaciones nacen, bien de la voluntad del obligado, o bien de la voluntad de la ley; en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo frente a las legales. (Jiménez ,1986:171).

Tratándose de las obligaciones denominadas voluntarias es la Ley su fuente mediata y la voluntad su fuente inmediata, lo anterior es así en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación, pero siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir, para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficacia.

En cuanto a la otra categoría de obligaciones denominadas legales, en estas tanto la fuente mediata como la inmediata se encuentra en la propia ley.

Por otra parte, el tratadista De la Garza señala que las obligaciones en general, atendiendo a su fuente, se pueden clasificar de la siguiente manera: (De la Garza,2002: 545)

1. La ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: las obligaciones que nacen de esta forma se les da el nombre de obligaciones meramente legales.
2. La ley unida a la realización de un hecho generador previsto en ella, y distinto de la voluntad de obligarse: a éstas obligaciones se les llama obligaciones legales u obligaciones ex-lege .
3. La voluntad del sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como fuente de obligación: a estas obligaciones se les denomina obligaciones voluntarias.

Como podemos darnos cuenta, en el Derecho tributario, no existen las obligaciones meramente legales ni las obligaciones voluntarias o contractuales, en virtud del principio de legalidad, que en forma particular rige esta rama del derecho, y que es básico para entender el sistema fiscal que impera en México.

Hemos de decir que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos:

- Primero, la existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; y

- Segundo, la realización, en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la ley.

Previo al análisis de la obligación tributaria, considero pertinente entrar en un punto 1.2. al estudio de los tributos o contribuciones, pues son éstas el objeto mismo de la obligación tributaria, tema que a su vez se desarrollará en el punto 1.3 del presente capítulo.

1.2 LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

Para exponer un concepto de lo que debemos entender por tributo o contribución, partiremos de lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución federal que establece la obligación de los mexicanos el de "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".

Con base en el texto constitucional transcrito se puede deducir que los tributos son las aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a sus gobernados y que se destinan a cubrir el gasto público.

Los tratadistas de derecho tributario ofrecen diversas definiciones de tributo, a continuación se citan algunas de ellas.

En opinión del tratadista De la Garza , los tributos o contribuciones "son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."(De la Garza,2002:320).

Para Jarach el tributo "es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto(contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo" (Jarach,1982:11).

Finalmente, para Delgadillo Gutiérrez refiere que las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público (Delgadillo, 2003: 57).

Como vemos los anteriores tratadistas hablan de que se trata de una prestación que el Estado recibe en virtud de su soberanía.

De las anteriores definiciones y de las opiniones en general de los tratadistas del Derecho tributario, y del artículo 31 constitucional antes citado, podemos deducir que los tributos tienen las siguientes características:

- a) *Carácter público*, ya que se trata de ingresos que el Estado percibe en virtud de su potestad de imperio.

- b) *Es una prestación en dinero o en especie.* Es indiscutible que se pueda contribuir con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podremos pensar en que la contribución será en dinero, sin embargo es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie.
- c) *Es una obligación ex-lege.* Todos los tributos constituyen obligaciones ex-lege, es decir, la fuente de ellas esta representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis.
- d) *Es una relación personal de derecho obligatoria.*- El tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene el derecho de exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie, tal relación, que recibe el nombre de relación tributaria a la cual dedicaremos al estudio mas adelante.
- e) *Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.*- Una parte de la actividad financiera del Estado, consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda llevar a cabo las funciones que le competen, y que para ello requiere de ingresos, parte de los cuales, se le proporcionan por medio de los tributos.

- f) *Deben ser justos.*- Los impuestos deben de ser justos, si no tienen estas *características* de proporcionales y equitativos tal como lo señala el artículo 31 en su fracción IV de nuestra carta magna, entonces se consideran inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo.

1.3 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí no obliga a nadie, mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella, es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

1.3.1 DEFINICIÓN

Rodríguez Lobato, citando a Emilio Margáin menciona que la obligación tributaria ha sido definida "como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie."(Rodríguez, 2002:110).

Para Delgadillo Gutiérrez que en lo personal su opinión me parece muy acertada dice que "es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer" (Delgadillo, 2003:92).

En opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte citada por Delgadillo Gutiérrez los elementos de dar, hacer, no hacer y tolerar forman parte de la obligación tributaria, mencionando que:

- **DAR**, se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- **HACER**. Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo, presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales.
- **NO HACER**, El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo llevar dos contabilidades con contenidos distintos.

- TOLERAR, implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular.

Como podemos advertir, si aplicamos estas ideas, concluiremos que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que el sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

1.3.2 RELACIÓN TRIBUTARIA

El tratadista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez define a la relación tributaria como “un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión, o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones”. (Delgadillo,2003: 90).

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico-tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones y la obligación tributaria solo comprende obligaciones.

Por su parte, Margain Manautou elabora la siguiente definición “La relación jurídico tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto

pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”(Margáin, 1997:268).

Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar.

1.3.3 SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

En el Derecho Tributario, existen un solo sujeto activo de la obligación tributaria y éste es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía,(Rodríguez,2002:131) mientras que el sujeto pasivo de la obligación es la persona física o moral que conforme a la ley, debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

Por la naturaleza especial del derecho tributario, ambos sujetos tienen características particulares que a continuación se precisarán.

1.3.3.1 SUJETOS ACTIVOS

En nuestro país el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Política de los Estados

Unidos Mexicanos, establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, mencionando a la Federación, los Estados y los Municipios (Rodríguez, 2002:133).

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia Ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, aquí, al contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. (Delgadillo,2003:114)

Como excepción a la regla general, se da la posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados, el Distrito Federal o los Municipios, es decir, que tengan una personalidad jurídica distinta de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos son los organismos fiscales autónomos, ya que, no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

1.3.3.2 SUJETOS PASIVOS

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la teoría general del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el

cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. (Delgadillo, 2003:115).

Por lo tanto, el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero (Rodríguez, 2002:147).

En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Por tanto, tampoco es raro que respecto de ciertos tributos, y en determinadas condiciones previstas por la ley, pueda darse la pluralidad de sujetos deudores, respecto de los cuales, en forma indistinta el Estado pueda exigir el pago de un mismo y único tributo.

Tal es el caso en que la contribución que no es enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero obligado solidario que de una u otra forma tuvo relación o participación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otras circunstancias diversas, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto o contribuyente y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro, puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo mientras no sea cubierto totalmente el crédito por algunos de ellos.

Conforme al artículo primero del CFF, los sujetos pasivos de la relación Jurídico-Tributaria, son las personas físicas o morales, que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

Otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, que es aquel que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley debe cumplir con la obligación tributaria. A través de éste, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica la actividad de recaudación, de donde deriva la posibilidad de que respecto de un mismo tributo, existan varios sujetos con la calidad común de deudores, a los cuales se les puede exigir el pago del crédito fiscal.

1.3.4 HECHO IMPONIBLE

Como ya se ha referido, la obligación tributaria es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona física o moral (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada frente al Estado al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la Ley, la obligación del contribuyente hacia el Fisco, se hace depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible (Jarach, 1987: 73).

Para Rodríguez Lobato, el hecho imponible es "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta". (Rodríguez, 2002:115).

Para Delgadillo Gutiérrez, el 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, genere la obligación tributaria. Se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa (Delgadillo, 2003:94).

De las anteriores definiciones podemos concluir que, la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis se le ha dado el nombre de Hecho Imponible.

Podríamos decir que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo es al Derecho Penal.

En conclusión se puede deducir que el hecho imponible es el supuesto real o de hecho previsto en una norma, lo que tiene que suceder para que se de el efecto previsto por la norma jurídica.

1.3.5 HECHO GENERADOR

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que se le denomina hecho generador y en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible.

Delgadillo Gutiérrez, realiza una clara explicación de la diferencia del hecho imponible con el hecho generador al señalar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación y define al el hecho imponible como la situación jurídica o de hecho que el legislador selecciono y estableció en la ley para que, al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria, mientras que el hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar , hacer o no hacer. (Delgadillo, 2003:95).

Rodríguez Lobato, coincide con el anterior autor al señalar que el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza la hipótesis normativa (Rodríguez, 2002:120).

Así, podemos concluir que el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que, al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.

1.3.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La doctrina coincide en forma absoluta en que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, con la realización del hecho generador. Esta paridad que debe haber entre el momento en que ocurra el hecho generador y la ley que lo regula, necesariamente vigente, justifica el principio de momento de causación.

Sin embargo, en materia fiscal el momento de nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. (Delgadillo, 2003:96).

El CFF, en su artículo 6º. expresa que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran.

Rodríguez Lobato, haciendo referencia a De la Garza, nos dice que el momento de nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente: la ley aplicable, el domicilio fiscal, la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, determinar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación, entre otras (Rodríguez, 2002:120).

Si bien la anterior opinión refleja muchos de los elementos que han de coincidir para que acontezca el nacimiento de la obligación tributaria, debe destacarse que se difiere por lo que hace al señalamiento de que el momento de nacimiento de la obligación fiscal determina el domicilio fiscal, pues éste depende de la manifestación por parte del contribuyente que avise su exacta ubicación y no de las contribuciones que causa. De hecho, un contribuyente puede causar contribuciones federales (aplicables en todo el país) de las que se calculan por ejercicio sin perjuicio de haber cambiado su domicilio dentro del lapso de dicho ejercicio, o más aun, de haber percibido ingresos o realizado actos o actividades a través de distintos establecimientos ubicados a lo largo y ancho del país.

1.3.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. (Rodríguez, 2002:121).

Otra definición nos la ofrece De la Garza quien afirma que "Es el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la Ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos" (De la Garza, 2002: 555).

Delgadillo Gutiérrez aduciendo a Emilio Margain señala que deben tenerse presente dos reglas a efecto de determinar la obligación tributaria(Delgadillo, 2003:97):

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico tributario.

Diferentes tratadistas coinciden en que el método de determinación debe ser *sencillo*, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y pueda aplicarlo para determinar el monto del crédito fiscal; debe ser *económico*, es decir que el procedimiento no cause mas cargas al contribuyente, que la determinación de su monto no sea onerosa; que sea *cómodo*, lo que implica que el cumplimiento de la obligación fiscal no cause al contribuyente molestias innecesarias e inútiles; que sea *limpio*, en cuanto evite el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario, a fin de reducir posibilidades de corrupción.

La determinación puede llevarse a cabo por el contribuyente, por la autoridad y en forma mixta.

En nuestra legislación fiscal, la regla general es que el contribuyente le corresponde la aplicación del método y por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo.

Esta regla la encontramos en el artículo 6°. del CFF, cuyo tercer párrafo establece: " *Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo*", lo cual sucede cuando presenta su declaración o cuando informa sobre su cumplimiento. A esta forma de determinación los tratadistas la llaman "autodeterminación". Ese mismo párrafo continúa diciendo que dicho principio general de autodeterminación puede tener excepciones al referir que ésta obligación existe "*salvo disposición expresa en contrario*"; de este segundo rubro podemos citar como el ejemplo más cotidiano la subrogación en la determinación del Impuesto sobre la Renta de los asalariados, caso en el cuál la obligación de determinar el impuesto recae, por disposición expresa de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el patrón.

La determinación que realiza la autoridad fiscal es cuando ejerce sus facultades de comprobación y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre un base cierta o sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley.

Los artículos del 55 al 63 del CFF establece este procedimiento, que se origina cuando la Administración, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta" tiene que partir de presunciones establecidas por la Ley, a partir de los hechos que pueda comprobar, de la información de terceros, de los libros de la contabilidad del contribuyente, de la documentación que obre en su poder y otros medios indirectos.

1.3.8 EL CRÉDITO FISCAL

El artículo 18 del CFF de 1967 establecía que "El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida..." por lo que toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir, por cualquier concepto, debería ser considerada crédito fiscal una vez que estuviera precisada su cuantía.

En el CFF vigente se precisa el alcance y contenido de esta concepto al establecer en su artículo 4 que: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Si comparamos ambas disposiciones nos podemos dar cuenta de que la concepción genérica que existía conforme al código anterior fue modificada, ya que en la actualidad se precisa que sólo pueden constituir créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos y de sus accesorios, por lo que deja fuera a los ingresos denominados productos, los cuales no son considerados créditos fiscales y son definidos en el párrafo tercero del artículo 3 del CFF como "las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado."

1.3. 9 TIPOS DE REGÍMENES FISCALES

Antes de entrar a comentar sobre las formas de determinación de la obligación tributaria considero pertinente pasemos a hablar sobre los diferentes regímenes fiscales.

Desde el punto de vista fiscal, es necesario considerar si contribuyente es persona física o persona moral, ya que las leyes establecen un trato diferente para cada una. Por ejemplo, en el caso de personas físicas se contemplan diversos regímenes de acuerdo con la actividad y el monto de los ingresos, y tratándose de personas morales, el régimen fiscal y las obligaciones que les corresponden son diferentes para quienes tienen fines de lucro y para las que no persiguen este fin.

En términos sencillos, una persona física es un individuo con capacidad para contraer obligaciones y ejercer derechos, mientras que una persona moral es una agrupación de personas que se unen para realizar un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil o una asociación civil, debiéndose destacar que la personalidad y patrimonio de la persona moral es diferente al de las personas que la componen.

1.3.9.1 REGÍMENES PARA LAS PERSONAS FÍSICAS:

Pequeños Contribuyentes

Comprende a todas las personas que se dediquen al comercio, es decir, a comprar y vender cualquier tipo de mercancía, a prestar servicios de tipo comercial, tales como fondas, taquerías, talleres mecánicos, estéticas, taxis o transportes colectivos, y de cualquier otro tipo comercial, siempre que las ventas, o sea los ingresos (sin descontar los gastos y compras) sean por un máximo de \$1'750,000.00 al año.

Intermedio

Comprende a todas las personas que se dediquen al comercio o a la industria, es decir, a fabricar, comprar y vender cualquier tipo de mercancía, por ejemplo, panaderías, papelerías, farmacias, refaccionarias, a prestar servicios de tipo comercial, tales como restaurantes, talleres mecánicos, estéticas, tintorerías, transporte de personas o de carga, estancias infantiles. El requisito para estar en este régimen es que las ventas o los ingresos (sin descontar gastos o compras) sean por un máximo de \$4'000,000.00 al año.

Actividades Empresariales

Comprende a todas las personas que se dedican al comercio o a la industria, es decir, a fabricar, comprar y vender cualquier tipo de mercancía; por ejemplo, panaderías, papelerías, farmacias, refaccionarias, a prestar servicios de tipo comercial, tales como restaurantes, talleres mecánicos, estéticas, tintorerías, transporte de personas o de carga, estancias infantiles, y de cualquier otro tipo comercial. En este régimen no existe límite en cuanto a los ingresos que se obtengan, por lo que cualquier persona física que se dedique a las actividades antes mencionadas puede darse de alta en él.

Actividades Profesionales

Se deben dar de alta las personas físicas que se dediquen a ejercer su profesión, arte u oficio de manera independiente, como los abogados, médicos, dentistas, contadores, arquitectos, enfermeras, deportistas, músicos, cantantes,

agentes de seguros y de fianzas, artistas, y en general cualquier persona que sea contratada por honorarios y que deba expedir recibos cada vez que reciba sus pagos.

Arrendamiento de Bienes Inmuebles

Se deben dar de alta en este régimen las personas que reciban ingresos por dar en arrendamiento o en subarrendamiento bienes inmuebles: departamentos, casas habitación, bodegas, locales comerciales, terrenos, naves industriales, entre otros.

1.3.9.2 REGÍMENES PARA LAS PERSONAS MORALES:

Personas Morales con Fines no Lucrativos

Incluye a todas las personas morales cuya finalidad no es obtener una ganancia económica, tales como instituciones de asistencia o de beneficencia, asociaciones de padres de familia, asociaciones o sociedades civiles con fines políticos, deportivos o religiosos, asociaciones civiles de colonos o las que administren un inmueble de propiedad en condominio, asociaciones patronales, sindicatos obreros, cámaras de comercio e industria, asociaciones o sociedades civiles de enseñanza, asociaciones o sociedades civiles de investigación científica o tecnológica, sociedades cooperativas de consumo, sociedades mutualistas, asociaciones o sociedades civiles organizadas sin fines de lucro, colegios de profesionales, partidos políticos, entre otras.

Personas Morales del Régimen Simplificado

Este régimen incluye sólo a quienes se dedican exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, así como a quienes desarrollan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, y a las empresas integradoras.

Personas Morales Régimen General

Comprende a las sociedades mercantiles, asociaciones civiles de profesionales que realicen actividades lucrativas, sociedades cooperativas de producción, instituciones de crédito tales como bancos y casas de bolsa, organismos descentralizados que comercialicen bienes o servicios.

1.3.9.3 EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES:

Se puede considerar que el primer contacto entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el Registro Federal de Contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener una relación de todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones.

El CFF establece en su artículo 27 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 en el 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.”

Por su parte el reglamento del código fiscal dedica la sección segunda de su capítulo segundo a regular esta obligación, la cual se deberá cumplir dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de las actividades.

De igual manera, según lo establece el artículo 14 del reglamento del CFF, deberán presentar aviso ante el registro federal de contribuyente cuando ocurra un cambio de:

- I. Denominación, nombre o razón social.
- II. Domicilio fiscal.
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV. Liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

1.3.10 PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El propósito del procedimiento de determinación es el de cuantificar el crédito tributario en una cantidad precisa, que puede ser requerida de pago por la Autoridad fiscal al sujeto pasivo del adeudo propio y por adeudo ajeno.

Por ello, generalmente partirá la Autoridad hacendaria, de la declaración del contribuyente, la cual puede tener la obligación o simplemente la facultad de revisarla, para luego hacer la determinación, o bien puede prescindir de los datos declarados por el sujeto pasivo y proceder a producir un acto de determinación, ya sea sobre base cierta, de acuerdo con los datos que se hayan hecho llegar en su actividad indagatoria, o bien sobre base de presunciones que la ley haya autorizado.

1.3.10.1 LA DECLARACIÓN

De acuerdo a la definición que nos proporciona De la Garza, la declaración "es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción del 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" (De la Garza, 2002:569).

Por tanto, la declaración es el punto de partida, la llave para el inicio de las relaciones jurídicas que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración.

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero. (De la Garza, 2002:564).

Normalmente, si la actividad liquidatoria fue cumplida con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se cumplirán como una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia del sujeto activo.

De no haber procedido con apego a la ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración, y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables podrá producir un acto rectificatorio es decir, una acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

La determinación efectuada por el sujeto pasivo puede ser cambiada por el propio sujeto pasivo, mediante la presentación de una declaración complementaria, espontáneamente o por invitación de la autoridad fiscal.

Lo anterior de conformidad con el artículo 32 de nuestro Código Fiscal Federal el cual establece 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".

PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente al sujeto pasivo por adeudo propio, como es el caso previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, o bien puede ser presentada por el sujeto pasivo por adeudo ajeno, como el caso de retenedores previsto en la ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el de los responsables solidarios en cuya hipótesis encuadran los notarios públicos, los que deben presentar la declaración relativa al impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles.

El CFF también previene que los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, las seguirán presentando aun cuando no haya pago a efectuar, en

tanto, no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

La obligación de presentar declaraciones, cuando se trate de causantes eventuales, debe hacerse cuando se ha producido el hecho generador y existe un crédito fiscal a pagar.

Tratándose de causantes habituales, generalmente las leyes imponen el deber de hacer la presentación aún cuando no haya prestación que pagar, y en algunos casos, los causantes exentos deben presentar declaraciones, aunque no haya pago alguno que hacer.

Cuando haya varios coobligados, el cumplimiento de la presentación por uno de ellos libera a los demás (como es el caso de uno de los coherederos).

Las declaraciones deben ser firmadas por el causante mismo o por su representante legal.

FORMALIDADES

La declaración puede ser formal e informal según la ley prescriba o no la forma en que debe hacerse. el CFF establece que deben utilizarse las formas que al efecto aprueba el Servicio de Administración Tributaria, debiendo proporcionar

el número de ejemplares e informar y adjuntar los documentos , que dichas formas requieran.

También dispone el CFF que los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir, en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

RECEPCIÓN DE LA DECLARACIÓN

En las oficinas del Servicio de Administración Tributaria, se 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 contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan 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.

PLAZO DE LA PRESENTACIÓN

Por lo que se refiere a los plazos dentro de los cuales debe ser presentada la declaración, las disposiciones de las leyes tributarias son muy variadas. En tributos periódicos generalmente son mensuales (como en el Impuesto al Valor Agregado) o anuales (como en el Impuesto Sobre la Renta) el artículo 31 del CFF establece en forma supletoria el plazo de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

RECTIFICACIONES A LA DECLARACIÓN. DECLARACIÓN COMPLEMENTARIA.

En principio, el declarante puede rectificar, por medio de una declaración posterior, o en alguna otra forma, las afirmaciones o datos contenidos en la declaración, si fueron fruto de un error o deliberadamente fueron inexactas.

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, excepto 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 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.

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

También se presenta declaración complementaria si al controvertirse una resolución administrativa en forma parcial se conciente parcialmente el crédito y los recargos correspondientes . (art. 144 CFF)

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computan sobre la diferencia en

los términos del artículo 21 del CFF, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

La presentación de una declaración complementaria hace que el plazo empiece a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la complementaria, pero únicamente por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esta misa contribución en el ejercicio.

1.3.11 FACULTADES REVISIÓN Y DE COMPROBACIÓN

En la Constitución Política de nuestro país, en el artículo 16 que establece que la autoridad administrativa, dentro de la cual se encuentra la autoridad fiscal, podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En los términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

A su vez, el artículo 18 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Con fundamento a las anteriores disposiciones, se señala en el artículo 60, fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que compete a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos (salvo los aduanales, que son de la competencia de la Dirección General de Aduanas), sus accesorios y aprovechamientos de carácter federal.

Este poder o atribución que ejerce la Secretaría de Hacienda por conducto de la Dirección General de Fiscalización, es lo que se llama facultades de comprobación.

De igual forma el reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 16 en su fracción VII, señala que compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

Para el eficaz desempeño de estas atribuciones, el artículo 42 del CFF, otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, la de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador público sobre los Estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

De igual forma, podemos encontrar en el artículo 18 inciso A, fracción I en relación con el 16 fracciones VII, VIII y IX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que compete a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes así como notificar los actos relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación.

En cuanto a la revisión de gabinete, esta facultad se encuentra otorgada las autoridades fiscales en el artículo 18 inciso A, fracción I en relación con el artículo 16 fracción XI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

1.3.11.1 REVISIÓN DE LA DECLARACIÓN

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etc.

Una vez hecha la revisión, si la autoridad fiscal encuentra motivos, formulará la liquidación correspondiente.

Esta facultad de revisión de declaración debe ejercitarse en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración.

1.3.11.2 VISITAS DOMICILIARIAS

En la legislación fiscal, los artículos 43 al 47 del CFF, establecen, con estricto apego a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, en los siguientes términos:

La orden de visita debe:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que la emite.
- III. Estar fundada, motivada 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 los nombres de las personas a las que va dirigido.

Cuando se ignora el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Además deben indicar:

- I. el lugar o lugares donde efectuarse la visita.
- 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. Aunque el CFF no lo dice expresamente, pero como forma de motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuales obligaciones fiscales van a verificarse, así como el periodo o aspectos que abarque la visita.

PROCEDIMIENTO

Por lo que respecta al procedimiento de fiscalización, existen varias reglas y formalidades, que dependen del tipo o finalidad de la visita. En principio la visita se debe realizar precisamente en el domicilio señalado en la orden de visita., con la persona que se visita o su representante legal, excepto si previo citatorio

entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitadores deberán identificarse exhaustivamente y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores.

El visitado o la persona con quien se entienda la diligencia están obligados a permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma.

También están obligados a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copia para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas parciales o finales que levante con motivo de la visita. Igualmente deben permitir la verificación de mercancías.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitadores podrán 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:

- a) El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b) Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

- c) Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e) No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.
- f) Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- g) 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.
- h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde

se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

De toda visita deberán levantarse actas en las que se asienten los hechos y circunstancias particulares ocurridas durante su realización. Se levantan actas parciales hasta concluir la revisión, en que se levanta la última acta parcial, y se le dan cuando menos veinte días al visitado para preparar sus observaciones y pruebas que constarán en el acta final. También puede efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado, a fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal.

La secuela procesal de la revisión fiscal prácticamente consiste en:

1. Citatorio (en su caso)
2. Entrega de la orden de visita
3. Primer acta parcial
4. Actas parciales o complementarias
5. Última acta parcial
6. Autocorrección (en su caso)
7. Acta final
8. liquidación (en su caso)

Para levantar el acta final se citará al visitado y a sus testigos a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta, si previo citatorio, no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar

visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

La visita domiciliaria deberán concluir anticipadamente, según el artículo 47 del CFF, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan; o cuando, por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal se vaya a determinar presuntivamente su situación fiscal.

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.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos.

PLAZOS PARA CONCLUIR LA VISITA DOMICILIARIA

Por regla general, El CFF, establece en su artículo 46-A que 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 propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

El plazo de seis meses podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más, 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.

RESULTADO DE LA VISITA

Si con motivo de la visita domiciliaria, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes.

La resolución deberá estar debidamente fundada y motivada en la cual se le da a conocer al contribuyente las infracciones que cometió así como el precepto legal que infringió.

1.3.11.3 REVISIÓN DE GABINETE

Otra de las formas de ejercer las facultades de fiscalización son las llamadas revisiones de escritorio o de gabinete, que efectúan las autoridades fiscales en el domicilio de las autoridades fiscales, estas revisiones las realizan en base a informes, datos o documentos que solicitan sean presentados de la contabilidad o parte de ella, a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros. Al concluirse se debe notificar al contribuyente los resultados encontrados, a fin de que corrija la situación fiscal.

La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren.

Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.

En la citada solicitud se deberá indicar el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes, libros o documentos.

Como resultado de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán *oficio de observaciones*, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

Dentro del plazo de 20 días siguientes a la fecha de notificación del oficio de referencia, el contribuyente podrá desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, por medio de documentos, libros y registros, así como optar por corregir su situación fiscal, pero si no logra desvirtuarlos, se tendrán consentidos para la autoridad hacendaria, de conformidad con el artículo 48 fracción VI.

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 quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará personalmente contribuyente.

En este orden de ideas, se tiene que una vez transcurrido el plazo para desvirtuar las imputaciones del oficio de observaciones, la autoridad fiscal contará con un plazo de 6 meses para emitir la determinación fiscal y notificarla.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho

plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos de:

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

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórogas que procedan de conformidad con este artículo, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

CAPÍTULO 2

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una de sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El Derecho tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al gobernado, el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.

2.1 POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO

El Estado tiene el poder jurídico de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer mediante ley sanciones económicas para castigarlas. De igual manera, la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga y ejecute las sanciones que correspondan a quienes cometan las infracciones.

El Artículo 21 constitucional separa claramente la competencia para conocer los delitos y las infracciones, con el fin de imponer las sanciones correspondientes.

Se atribuye a la autoridad administrativa una fracción de la competencia punitiva, ya que se le otorga la competencia para sancionar las contravenciones, infracciones o faltas con multas.

Sin embargo, la otra fracción de la competencia punitiva (la competencia para juzgar y penar los delitos, fundamentalmente con pena de prisión), se atribuye a las autoridades judiciales por lo que el Poder Judicial queda desapoderado de la facultad de juzgar las infracciones, siendo sustituido en esto por el Poder Ejecutivo, a través de la Administración Pública.

2.2 DELITOS Y PENAS

El delito fiscal es una figura delictiva tipificada para castigar penalmente determinadas transgresiones en materia tributaria, pero como figura delictiva que es, será necesario aplicar las normas ordinarias sobre jurisdicción, competencia y procedimiento que comúnmente rigen la persecución y castigo de los delitos.

Las penas que se aplican son generalmente privativas de libertad acompañadas del pago de multas y la reparación del daño económico que el delito haya producido al fisco federal.

A diferencia de las infracciones, la existencia de delitos sólo puede declararla el poder judicial y la imposición de penas también es materia exclusiva de los tribunales.

2.3 INFRACCIONES FISCALES

INFRACCIONES FISCALES

Margain Manautou refiriendo a López Velarde señala que la infracción fiscal es el todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. (Margain, 1997:308).

Nuestro CFF, no define la infracción, limitando a enunciar las conductas que considera como tales.

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez quien concuerda por la definición dada por Margain Manautou, precisa que "al ser la infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el cumplimiento de una obligación, y como éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer o tolerar, las agruparemos en infracciones por incumplimiento de obligaciones sustantivas y de obligaciones tributarias formales." además añade: "la comisión de infracciones por violación de obligaciones tributarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en dar o realizar el pago de las contribuciones y sus accesorios". (Delgadillo, 2003:176).

De acuerdo a los artículos 76 y 78 del CFF el mencionado autor clasifica las infracciones de la siguiente forma:

1. Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito.(artículo 76 del CFF).
2. Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 20 al 25% de las cantidades omitidas.(artículo 78 del CFF).

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículo 79, 81 y 83 del CFF, presentar una relación casuística, entre cuyas conductas ilícitas encontramos:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, señalar domicilio fiscal diferente al que corresponda, omisión de cita de la clave, o hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida. Cuando la inscripción del contribuyente sea obligación de otra persona, como en el caso de patrones, se excluye de responsabilidad al contribuyente.
2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no asentar o asentar datos incorrectos en actas de asamblea o en escrituras públicas.

3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales o hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la SHCP. También incluye su presentación incompleta o con errores, y los diversos casos de pago extemporáneo de declaraciones, salvo cuando se realice en forma espontánea.
4. No cumplir con las diversa obligaciones de proporcionar informaciones a las autoridades fiscales.
5. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
7. Microfilmear o gravar en discos ópticos o en otros medios, sin cumplir con los requisitos legales.
8. No dictaminar estados financieros en los casos de obligación.
9. No expedir o acompañar la documentación que acredite la estancia legal de mercancía extranjera.

Por otra parte, el artículo 85 del CFF, regula infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, que se traduce en incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse al a práctica de visitas domiciliarias, no proporcionar documentos que sean requeridos, no conservar la documentación que se deje en depósito, o declarar falsamente que

cumple con requisitos como haber presentado avisos, decir cumplió con los requerimientos, etc.

CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES

Margain Manautou realiza la siguiente clasificación de las infracciones:

- *infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales* - La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario, no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones. Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.
- *infracciones de comisión o intencionales*. Se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública. Por ejemplo: altera la contabilidad, exhibir un documento falso, falsear los balances o inventarios, proporcionar informes falsos, no declarar los ingresos reales, etc.

- *Infracciones instantáneas e infracciones continuas.*- Las primeras son las que se *consumen* y agotan en el momento en que se cometen, por ejemplo No presentar declaración dentro del término señalado, no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc.

Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos, por ejemplo llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual, etc.

- *Infracciones simples e infracciones complejas.* Las infracciones simples son las que con un solo acto u omisión se viola una sola disposición, las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción, por ejemplo la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración paga el pago del impuesto sobre la renta que origina a su vez la omisión del pago del impuesto al valor agregado.
- *Infracciones leves e infracciones graves.*- Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o puedan traer consigo la

evasión de créditos fiscales. Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen consigo la evasión de créditos fiscales.

- *Infracciones administrativas e infracciones penales.*- Las infracciones *administrativas* son las que califica la autoridad hacendaria y las *infracciones penales* son las que califica la autoridad judicial.

2.4 SANCIÓN ADMINISTRATIVA

El tratadista Margain Manautou afirma que en derecho tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios público o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.(Margain,1997:307)

Por tanto, como podemos deducir la sanción administrativa, son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo

Se distinguen las sanciones de las penas propiamente dichas por un dato formal: la autoridad que las impone. En el caso de las sanciones lo es la Administración Pública y en el caso de las penas los tribunales judiciales. El problema más importante que plantean las sanciones administrativas es su

limitación con las penas, tanto por razón de su naturaleza, como por sus respectivos ámbitos de aplicación.

2.5 MULTA FISCAL

De la Garza define a la multa como una sanción económica de carácter personal, que se impone por actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias(De la Garza,2002:953).

En cuanto a la multa fiscal Margain Manautou apunta que la multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal (Margain,1997:309).

La multa fiscal se puede considerar como "una pena de naturaleza pecuniaria, prevista legalmente como sanción y que es aplicable al sujeto activo de una infracción fiscal"(Diccionario Jurídico Mexicano, 1994:2163)

En la opinión de Lomelí Cerezo, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Señala además que las multas no establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones fiscales (Lomelí, 1998:171)

La sanción de multa fiscal está justificada por la necesidad de inducir la observancia de las normas jurídicas fiscales, asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustantivas como formales.

2.6 LA MULTA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Artículo 2º del CFF establece la naturaleza fiscal de la multa ya que constituye jurídicamente una sanción.

El último párrafo del artículo en comentario señala que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de la misma codificación legal, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

El Artículo 70 del ordenamiento legal en cita permite que las autoridades exijan su pago, independiente a exigir el pago de contribuciones.

"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".

El precepto en análisis expresa además que las multas se actualizarán también cuando no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales.

El Artículo 73 del CFF ordena que 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 y enumera una serie de supuestos de acuerdo a los cuales la autoridad deberá considerar que el cumplimiento no es espontáneo.

Las multas, como todos los actos administrativos, deben estar fundadas y motivadas de acuerdo al Artículo 16 constitucional 38 y 75 del CFF. El primero de los preceptos ordena que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud del mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El Artículo 75 supracitado ordena a las autoridades fiscales que al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, lo hagan dentro de los límites fijados por el propio Código debiendo fundar y motivar su resolución. Tal precepto también enumera una serie de supuestos que deberán ser considerados como agravantes de la infracción.

La Fracción VI del Artículo 75 en mención, señala que si la multa se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha de notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la multa, ésta se reducirá en un 20% de su monto, sin que sea necesario dictar nueva resolución.

En conclusión podemos decir que para proceda la multa fiscal debe cumplirse lo siguiente:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta.
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria.
- c) Que la propia ley(u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal.
- d) Que la multa esté prevista legalmente.
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley y,
- f) Que la autoridad, al imponer la multa, señale por escrito, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.

CAPÍTULO 3

MEDIOS DE QUE PUEDE PROMOVER EL CONTRIBUYENTE

3.1 QUE CAUSAN INSTANCIA

3.1.1. CONSULTAS Y AUTORIZACIONES

Es evidente que la ley no puede contemplar todos y cada uno de los casos que pueden darse en la vida real, y si a ello aunamos el hecho de que las disposiciones fiscales suelen ser complejas y de difícil manejo, pues hay que enlazar las leyes con sus reglamentos y las demás disposiciones administrativas generales, veremos la necesidad de que frecuentemente se acuda ante la autoridad administrativa a fin de que despeje las dudas sobre la interpretación y aplicación correctas de la ley a través de una resolución personal y concreta.

La autoridad facultada para resolver las consultas que formulen los interesados es la Administración General Jurídica y Local Jurídica tal como lo señalan los artículo 22 fracción VIII y 24 fracción I respectivamente en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 34 del CFF establece Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Como podemos observar el referido artículo 34 del CFF implícitamente consagra el derecho de los particulares a formular consultas a la autoridad fiscal y la correlativa obligación de éstas de darle contestación, lo que no es sino el reconocimiento en el ordenamiento fiscal del derecho de petición que consagra el artículo 8º. de la Constitución Federal Mexicana.

Ahora bien, los requisitos de los escritos, cuando no haya forma especial, aparte de los consignados en las promociones libres del artículo 18 del CFF, los encontramos en el artículo 18-A del mismo ordenamiento,

Del artículo 18:

1. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
2. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
3. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

En cuanto a los requisitos del 18-A son los siguientes:

- a) Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados.
- b) Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el

- extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.
- c) Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
 - d) Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.
 - e) Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.
 - f) Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
 - g) Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.
 - h) Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión.

Estas consultas, deberán ser resueltas según lo establece el artículo 37 del CFF, en un plazo de tres 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 la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

3.1.2. NEGATIVA FICTA

Ante las diversas promociones que se pueden presentar a la autoridad fiscal, resulta importante señalar que cuando la autoridad tiene la obligación de responder, se puede producir la negativa ficta si no lo hace dentro de los tres meses siguientes a la presentación del escrito, o al integración del expediente.

En los Artículos 37 y 131 de CFF se establece la resolución negativa ficta, en la que el silencio de la Administración debe entenderse como una resolución virtual que niega la solicitud del contribuyente o, en el caso del recurso revocación, confirma la resolución recurrida en dicho medio de impugnación.

EL Artículo 37 en comento, estipula que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres 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 la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. Así mismo aclara que el plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

El Artículo 131 del CFF establece que la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Aquí, es necesario precisar que no para toda omisión de contestar una petición o promoción de los particulares se configura la negativa ficta, como en los casos de justicia de ventanilla de la reconsideración.

Resulta indispensable señalar que la negativa ficta es diferente al derecho de petición, en particular porque éste tiene una base constitucional y sólo tiene como fin lograr la respuesta de la autoridad, sin ninguna previsión con respecto al sentido de respuesta, en tanto que la negativa ficta tiene su base en la ley, y siempre será en sentido negativo.

Es decir, el derecho de petición se refiere a la obligación de contestar por escrito y congruente, lo solicitado por los gobernados; en cambio, la negativa ficta no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa, sino que la falta de respuesta, por disposición legal constituye una resolución negativa.

3.1.3. RECURSO DE REVOCACIÓN

CONCEPTO

Es un medio de defensa creado por la propia ley que permite a los gobernados, anular la actuación ilegal arbitraria o excesiva en que incurre la administración pública con objeto de restituirlo en el goce de sus derechos.

En otras palabras, es un medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de las disposición debida.

TÉRMINO PARA INTERPONERSE

El artículo 121 del CFF, establece como norma general que el escrito en que se promueva el recurso deberá ser presentado ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

Tratándose de tercerías dentro del Procedimiento Administrativo de ejecución, procede su impugnación en los términos del artículo 128 del Código Fiscal, el cual dispone que los interesados a quienes se les haya embargado indebidamente bienes de su propiedad, podrá interponer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen bienes fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco federal. Si se trata de un acreedor preferente, el recurso procederá en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate.

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 podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

De igual forma, el caso de que el embargado o terceros acreedores que no estén conformes con el avalúo pericial de los bienes embargados, realizada por la autoridad, podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surte efectos la notificación, según lo establece el artículo 175 del multicitado CFF.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

CARÁCTER OPTATIVO DEL RECURSO

El artículo 120 del CFF establece que la interposición del recurso es optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa y el artículo 125 reitera que el interesado puede optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

PROCEDENCIA

El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

1. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
2. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
3. Dicten las autoridades aduaneras.
4. Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

Además de todos aquellos 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 o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- 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 de este Código, determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

REQUISITOS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

Primeramente el artículo 18 del CFF señala que se deberá presentar por escrito, debiendo expresar nombre, denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

También deberá señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, además la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

El CFF en su artículo 122 establece además que el escrito de interposición del recurso deberá señalar además:

- I. La resolución o el acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

NO GESTION DE NEGOCIOS

En cuanto a la gestión de negocios el artículo 19 del citado código fiscal, establece que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.

La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

DOCUMENTOS QUE SE DEBEN ADJUNTAR

De acuerdo con el artículo 123 de nuestro código fiscal, el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso los siguientes documentos:

- a) Aquel con el que acredite su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales.
- b) El documento en que conste el acto impugnado.
- c) Constancia de notificación del acto impugnado.
- d) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

IMPROCEDENCIA

No en todos los casos resulta procedente la interposición de este medio de defensa. El CFF establece como supuesto el de los casos que falte el interés jurídico de quien promueve, es decir, cuando quien acude a esta vías no logra acreditar fehacientemente que el acto que se impugna, efectivamente le produce perjuicio.

Otra situación, es cuando la resolución que se impugna haya sido dictada en un recurso administrativo o en cumplimiento de sentencia o que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que deben entenderse que por tratarse de un asunto resuelto, el mismo no puede ser nuevamente "juzgado" ya que se rompería con el principio de cosa juzgada.

Otro punto, que resulta muy común es que la resolución haya sido consentida; el Código Fiscal en su artículo 124 fracción IV establece que se entiende por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto, es decir, no obstante que exista la posibilidad y oportunidad de acudir a otra instancia para dirimir dicha resolución, se pierde la posibilidad y por ende la oportunidad al no hacerlo dentro de los plazos y tiempos señalados en la ley.

También se establece los casos que estando relacionados o conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Lo anterior ya que en caso de que no existiera esta limitante, se corre el riesgo de que pudieran dictarse resoluciones contradictorias.

Así mismo el CFF en la fracción VIII del artículo 124 establece los casos en que la resolución haya sido revocada o haya sido revocados los actos por la autoridad, o 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.

Por último, se establece la hipótesis en el caso de ciertas resoluciones que sean dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

SOBRESEIMIENTO

Procede el sobreseimiento 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 a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- 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.

PRUEBAS

En cuanto a las pruebas que se pueden ofrecer, nuestra legislación fiscal federal en su artículo 130 establece que en el recurso de revocación se admitirá

toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.

Entre las pruebas que se pueden ofrecer, podemos citar: la confesional, documentos públicos y privados, libros de contabilidad, actas de visitas domiciliarias, peritajes, las presunciones legales, etc.

En cuanto a la valoración de las pruebas, el CFF en su artículo 130 señala 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 autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban pienamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN

Los sentidos de la resolución que recaiga y ponga fin al recurso podrán ser:

- Desecharlo por improcedente, sobreseerlo o tenerlo por no interpuesto.
- Confirmar el acto impugnado.

- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

AUTORIDAD CONOCE DE SU TRAMITACIÓN

La Autoridad que conoce del recurso de revocación es la Administración Local Jurídica facultada conforme al artículo 28, fracción II en relación con el 26 fracción XIX, en los cuales se establece que es son competentes para resolver recursos administrativos hechos vale contra actos o resoluciones de ella misma o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de autoridades fiscales de las entidades federativas.

3.1.4 JUICIO DE NULIDAD

CONCEPTO

Es un medio de defensa creado por la propia ley que se promueve contra la resolución de una autoridad administrativa que afecta los intereses de los

governados, el cual se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

PARTES

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

1. El demandante.
2. Los demandados. Tendrán 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.
3. 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. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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.
4. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

En cada escrito de demanda sólo podrá aparecer un demandante, salvo en los casos que se trate de la impugnación de resoluciones conexas que afecten los

intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio de nulidad contra dichas resoluciones en un sólo escrito de demanda, siempre que en el escrito designen de entre ellas mismas un representante común, en caso de no hacer la designación, el magistrado instructor al admitir la demanda hará la designación.

El escrito de demanda en que promuevan dos o más personas en contravención de lo dispuesto en el párrafo anterior, se tendrá por no interpuesto.

DEMANDA

Nuestro Código fiscal vigente en su artículo 207 nos indica que la demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

Así mismo, el CFF establece que la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene 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.

También se establece que las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular.

DATOS CONTENIDO •

La demanda 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.
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Cuando se omita el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Si se omiten los datos previstos en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

En el supuesto de que no se señale domicilio para recibir notificaciones del demandante, en la jurisdicción de la Sala Regional que corresponda o se desconozca el domicilio del tercero, las notificaciones relativas se efectuarán por lista autorizada, que se fijará en el sitio visible de la propia sala.

IMPROCEDENCIA

De acuerdo con el artículo 202 del CFF, es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.
- III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivamente o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los plazos que señala este Código.

- V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
- X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.
- XII. Que puedan impugnarse en los términos del Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.
- XIV. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las Leyes fiscales especiales.

- XV. Que 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 recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- XVI. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

SOBRESEIMIENTO

Procede el sobreseimiento:

- a) Por desistimiento del demandante.
- b) Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia citadas anteriormente.
- c) En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- d) Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.
- e) En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

INCIDENTES

Nuestro Código Fiscal Federal establece que el juicio contencioso administrativo se podrá promover los incidentes siguientes:

1. La incompetencia en razón del territorio.
2. El de acumulación de autos.
3. El de nulidad de notificaciones.
4. El de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.
5. La recusación por causa de impedimento.
6. El incidente de suspensión de la ejecución.
7. Incidente por la falsedad de un documento.

DOCUMENTOS A ADJUNTAR A LA DEMANDA

Quien promueva este medio de defensa deberá adjuntar a su demanda:

- Una copia de la misma y de los documentos anexos, para cada una de las partes.
- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando no gestione en nombre propio.

- El documento en que conste el acto impugnado. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta deberá acompañarse una copia, en la que obre el sello de recepción, de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.
- La constancia de la notificación del acto impugnado.
- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- 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.
- Las pruebas documentales que ofrezca.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, éste deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentra para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN

Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento.

Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

El demandado en su contestación y en la contestación de ampliación de la demanda expresará:

- I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.
- IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.
- V. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del

perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

DOCUMENTOS A ADJUNTARSE

El demandado deberá adjuntar a su contestación:

1. Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.
2. El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
3. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado.
4. En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.
5. Las pruebas documentales que ofrezca.

AMPLIACIÓN DE DEMANDA

La demanda se podrá ampliar dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación, en los casos siguientes:

- Cuando se impugne una negativa ficta.
- Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.

- Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente,
- Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que sin violar el primer párrafo del artículo 215 no sean conocidas por el actor al presentar la demanda.

En el escrito de ampliación de demanda se deberá señalar el nombre del actor y el juicio en que se actúa, debiendo adjuntar, con las copias necesarias para el traslado, las pruebas y documentos que en su caso se presenten.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, será aplicable en lo conducente lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 209 de este Código.

CONTESTACIÓN

El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando los demandados fueren varios el término para contestar les correrá individualmente.

El contenido de contestación de ampliación de la demanda es el mismo que el de la contestación que ya se estableció anteriormente.

PRUEBAS

Las pruebas que se pueden ofrecer los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el CFF establece en el artículo 230, que serán admisibles toda clase de pruebas, (la confesional, pericial, testimonial, documental pública y privada, libros de contabilidad, actas de visitas domiciliarias, peritajes, las presunciones legales, etc.) excepto la de confesión de las autoridades mediante 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. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la

contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

ALEGATOS

El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

EXCITATIVA DE JUSTICIA

Las partes podrán formular excitativa de justicia ante el Presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo señalado en el CFF que es dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

Recibida la excitativa de justicia, el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, solicitará informe al magistrado responsable que corresponda, quien deberá rendirlo en el plazo de cinco días. El Presidente dará cuenta al Pleno y si éste encuentra fundada la excitativa, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule el proyecto respectivo. Si el mismo no cumpliere con dicha obligación, será sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el supuesto de que la excitativa se promueva por no haberse dictado sentencia, a pesar de existir el proyecto del magistrado responsable, el informe a que se refiere el párrafo anterior, se pedirá al presidente de la sala o Sección respectiva, para que lo rinda en el plazo de tres días, y en el caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la sala o Sección para que dicte la sentencia y si ésta no lo hace, se podrá sustituir a los magistrados renuentes o cambiar de sección.

SENTENCIA

La sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados 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 tal como ya se mencionó anteriormente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto el magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o formular voto particular razonado, el que deberá presentar en un plazo que no exceda de diez días.

Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana.

En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

DECLARACION

La sentencia definitiva podrá:

- Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- 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.
- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

3.1.5 RECURSO DE RECLAMACIÓN.

Conforme a lo preceptuado por el artículo 242 del CFF, el recurso de reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquéllas que admitan o rechacen la intervención del tercero.

La reclamación se interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate.

Interpuesto el recurso, se ordenará correr traslado a la contraparte por el término de quince días para que exprese lo que a su derecho convenga y sin más trámite dará cuenta a la sala para que resuelva en el término de cinco días.

3.1.6 RECURSO DE REVISIÓN.

Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.
En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por períodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y multiplicar el cociente por doce.
2. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.
3. Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:
 - a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
 - b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
 - c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
 - d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.

- e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
 - f) Las que afecten el interés Fiscal y Administrativa.
4. Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
 5. Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este Código.

Como podrá apreciarse, el recurso de revisión tiene un gran número de causales de procedibilidad, lo que en la práctica se traduce que las autoridades lo interpongan contra cualquier sentencia contraria a al administración pública.

En este sentido, resulta que la gran mayoría de las sentencias que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa son revisados por los Tribunales Colegiados de Circuitos.

3.1.7 JUICIO DE AMPARO DIRECTO

Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo.

De acuerdo al artículo 21 de la Ley de Amparo, el término para interponer la demanda de amparo es de quince días, a partir desde el día siguiente al que haya surtido efectos la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que se reclame.

El amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito competente por razón de materia y territorio, en los términos de la fracción V del artículo 107 Constitucional que a la letra dice:

“V. El amparo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, conforme a la distribución de competencias que se establezca la Ley Orgánica del Poder judicial de la Federación en los siguientes casos:

En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales

administrativos o judiciales, no reparable por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal”

El artículo 158 de la Ley de Amparo establece que el juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 Constitucional y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya que se que la violación se cometa en ellos, o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Para los efectos de este artículo solo será procedente el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de Derecho a falta de la ley aplicable, cuando comprenda acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, sólo podrán hacerse valer en el amparo directo que procede en contra de la sentencia definitiva, laudo o resolución que ponga fin al juicio.

La demanda de amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:

- El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre.
- Nombre y domicilio del tercero perjudicado.
- Autoridad o autoridades responsables.
- La sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, constitutivo del acto o de los actos reclamados.
- si se reclamaren violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el tribunal de amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia; la fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva, laudo o

resolución que hubiere puesto fin al juicio, o la fecha en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida; los preceptos constitucionales cuya violación se reclame y el concepto o conceptos de la misma violación; la ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en la exacta aplicación de las leyes de fondo.

Lo mismo se observará cuando la sentencia se funde en los principios generales de derecho.

Cuando se trate de inexacta aplicación de varias leyes de fondo, deberá cumplirse con esta prescripción en párrafos separados y numerados.

Con la demanda de amparo deberá exhibirse una copia para el expediente de la autoridad responsable y una para cada una de las partes en el juicio constitucional; copias que la autoridad responsable entregará a aquéllas, emplazándolas para que, dentro de un término máximo de diez días, comparezcan ante el Tribunal Colegiado de Circuito a defender sus derechos.

Cuando se trate de sentencias definitivas o de resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas en juicios del orden civil o administrativo, la suspensión se decretará a instancia del agraviado, si concurren los requisitos que establece el

artículo 124, o el artículo 125 en su caso, y surtirá efecto si se otorga caución bastante para responder de los daños y perjuicios que pueda ocasionar a terceros.

Las sentencias de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuitos, no comprenderán más cuestiones que las legales propuestas en la demanda de amparo; debiendo apoyarse en el texto constitucional de cuya aplicación se trate y expresar en sus proposiciones resolutivas el acto o acto contra los cuales se conceda el amparo.

Debemos de entender que cuando el Tribunal Colegiado conoce de un juicio de amparo directo interpuesto por un particular contra una sentencia de algún tribunal administrativo, se abocará al estudio de la constitucionalidad de los actos reclamados.

Ahora bien, tratándose del mismo medio de defensa interpuesto por la autoridad, y que se identifica como recurso de revisión, dicho Tribunal procederá a comprobar la importancia y trascendencia del asunto, una vez verificado lo anterior, procederá a analizar y revisar la actuación del tribunal administrativo, es decir, se centrará en el estudio de las cuestiones de legalidad únicamente.

Agotar el recurso administrativo ante la autoridad, si bien, puede tener sus ventajas tal y como se analizó en su oportunidad, por lo general, no es lo más recomendable en virtud de que quien resuelve el caso es precisamente quien

emitió las resoluciones u actos de molestia, dado lo cual en gran medida resulta más conveniente acudir directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mismo que ha demostrado en el transcurso de los años su actuación imparcial.

3.2 QUE NO CAUSAN INSTANCIA

3.2.1 JUSTICIA DE VENTANILLA

Es el medio mediante el cual el gobernado acude ante las autoridades con el objeto de hacer aclaraciones de manera pronta y eficaz, pero sin que éste escrito se considere como una instancia, porque no interrumpe ni suspende los plazos para interponer los medio de defensa a que haya lugar. Su fundamento legal se encuentra en el artículo 33A.

Procede en lo siguientes casos:

Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, (artículo 41 fracción I del CFF).

Por requerimiento de la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos. (artículo 41 fracción III del CFF).

Multa por omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones. (Artículo 78 el CFF).

Multas relacionadas con el registro federal de contribuyentes (artículo 79 del CFF) por:

- a. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente.
- b. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente.
- c. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente.
- d. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal.
- e. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.
- f. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.
- g. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista.
- h. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas 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.

- i. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior.

La autoridad fiscal ante la cual se promueve será aquella que está afectando el derecho del particular.

El plazo para interponerlo es de 6 días posteriores a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución o de la ejecución del acto que se impugna. Teniendo la autoridad el mismo plazo de 6 días para resolver, contados a partir de que quede integrado el expediente.

Resoluciones posibles:

- Cancelación de la multa.
- Cancelación del requerimiento.
- Devolución de la documentación presentada sin cancelar la multa o el requerimiento.

Este escrito o solicitud, no interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer otros medios de defensa.

Se promueve ante la autoridad que está afectando el derecho del particular, dentro de un plazo de 6 días, posteriores a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución o de la ejecución del acto que se impugna.

La autoridad procederá a cancelar la multa, cancelar el requerimiento o la devolución de la documentación presentada si cancela la multa o el requerimiento.

Como podemos observar, este recurso administrativo no constituye instancia ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer otros medios de defensa, por lo que es conveniente que de no contar con una resolución en el plazo señalado o tenerla en sentido favorable, se interponga el recurso de revocación o bien el juicio de nulidad.

3.2.2 RECONSIDERACIÓN

Es un medio que tiene el contribuyente para solicitar a las autoridades la modificación de una resolución administrativa que le afecte o lesione sus intereses cuando ésta se convierte en un acto consentido por el particular, es decir que no ha interpuesto un medio de defensa formal y se haya agotado el plazo para hacerlo.

Casos en que procede:

resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular cuando se hubieren emitido en contravención a las disposiciones

fiscales siempre y cuando el contribuyente no hubiere interpuesto un medio de defensa formal y los plazos para hacerlo hayan transcurrido así como que el crédito fiscal no haya prescrito

El escrito de reconsideración se encuentra previsto en el tercer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, en dicho precepto se establece que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Como se desprende del fundamento legal que estamos analizando, se debe promover esta solicitud ante el superior jerárquico de quien emitió el acto o resolución que se impugna, después de que la resolución ha quedado firme y antes de que prescriba el crédito.

Las resoluciones posibles pueden ser que se confirme, se modifique o se revoque.

3.2.3 CONDONACIÓN

Es un medio que tiene el contribuyente para solicitar a las autoridades la liberación de deuda de una multa cuando ésta ha sido consentida por el particular, es decir que no ha interpuesto un medio de defensa formal y se haya agotado el plazo para hacerlo, en este caso, a solicitud expresa del promovente, se interrumpe el Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre y cuando garantice el Interés fiscal.

su fundamento legal en el artículo 74 del multicitado código fiscal, en el capítulo seis se ahondará mas sobre este tema.

CAPÍTULO 4

FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la cancelación y la condonación.

o

4.1 PAGO

Rodríguez Lobato afirma que el pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal ya que se da cuando el sujeto pasivo de la obligación da cumplimiento de la obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria. (Rodríguez,2002:167)

Por su parte Delgadillo Gutiérrez señala que en principio parecería que con el entero del dinero o de los bienes debidos se cumpliría con la obligación fiscal, pero en la práctica en el Derecho fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos. Inclusive, afirma que alguna de estas formas no necesariamente implica la extinción, al menos inmediata, del tributo de que se trate. (Delgadillo,2003:124)

En mi opinión considero que Lobato, hace una definición teórica, mientras que Gutiérrez, va mas allá y comenta lo que realmente sucede en la práctica.

Delgadillo Gutiérrez comenta que algunos tratadistas al entrar al detalle de esta forma de extinción de las obligaciones hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación y señalan los pagos: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneo, etc., sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación siempre estará presente y aclara que posiblemente uno de esos tipos de pago que vale la pena mencionar, porque tuvo características especiales, y que estuvo regulado en el Código Fiscal de 1966, fue el pago bajo protesta que era aquel el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad se propone impugnar a través de los medios de defensa establecido, sin embargo, cuando se impugnaba un crédito que había sido pagado, también se reconocía que dicho pago no implicaba conformidad, puesto que la interposición del medio de defensa en tiempo demostraba la inconformidad, por ello en la actualidad nuestro código fiscal no hace alusión al pago bajo protesta.

También señala que las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución y antes de aplicarse al crédito principal se aplicaran a los accesorios en el siguiente orden:

Gastos de ejecución, recargos, multas, indemnización por devolución de cheques sin fondos.

Conforme al artículo 20 del CFF el pago de las contribuciones y accesorios que se realice dentro del país deberá ser en moneda nacional. Cuando se deba llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional, se hará al tipo de cambio que rija en la fecha en que se realizó el hecho generador. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados y personales y giros postales, telegráficos o bancarios.

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio, sin embargo el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora. En nuestro sistema se ha autorizado a las oficinas bancarias a recibir los pagos por concepto de tributos.

4.2 PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos.

El artículo 146 de nuestro código fiscal establece que el término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y el plazo para que opere la prescripción es de cinco años.

El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el computo de plazo.

Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la prestación. Lo cual se desprende en el segundo párrafo del artículo 146 del CFF.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre a favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal dispone que "la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

Delgadillo Gutiérrez define a la caducidad como la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. (Delgadillo,2003:128).

Por su parte Rodríguez Lobato, expresa que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de las autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.(Rodríguez,2002:175).

De ambas definiciones podemos apreciar que se trata de la extinción de 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.

Por regla general, el plazo para opere la caducidad es de cinco años a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como con respecto a ejercicios en que omita la presentación de su declaración; o de 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por un tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El computo del plazo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; 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

4.3 COMPENSACIÓN

En la opinión del tratadista Delgadillo Gutiérrez la compensación "es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior." (Delgadillo,2003:127).

Rafael de Pina define a la compensación como "el modo de extinción de obligaciones recíprocas que producen su efecto en la medida en que importe de una se encuentre comprendido en el de la otra." (De Pina,2000:172)

Con las anteriores definiciones podemos colegir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos.

Lo anterior está regulado en el artículo 23 del CFF el cual dispone que "*los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven*

de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios."

4.4 CANCELACIÓN

De acuerdo a lo que señala el tratadista Delgadillo Gutiérrez, el término cancelación da la idea de extinción, lo cual regularmente no sucede con la cancelación en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir, que sólo constituye una operación contable, ya que esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción, de lo que se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término.

El artículo 146-A del CFF establece que 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.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión,

aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 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.

De igual forma dicho código señala que se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

El citado artículo también establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

Al respecto, en los últimos años en la Leyes de Ingresos de la Federación ha sido el instrumento en el que se ha dado a conocer las reglas de carácter general para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales.

Para el ejercicio 2005, el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación faculta al Servicio de Administración Tributaria para que lleve a cabo la cancelación de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda efectuar, en los casos en que exista imposibilidad práctica de cobro.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en sus artículos 19, fracción VIII y XXII; 20, Apartado A, fracción II; 25 fracción III y XXX; 26, apartado D, fracción II, 27 fracción II, 22 fracción XIV y 28, fracción II facultan a las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación y a sus unidades administrativas para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales cuyo cobro les corresponda, efectuar en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en casos en que exista imposibilidad práctica de cobro.

De acuerdo a normatividad interna de las citadas Administraciones y unidades administrativas antes citadas, manejan los siguientes supuestos:

1. Cuando el deudor no tenga bienes embargables.
2. Cuando el deudor hubiere fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.
3. Cuando el deudor por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.

Por último, el citado artículo 146-A establece que la cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

De lo anterior concluimos que procede que la Hacienda Pública cancele un crédito fiscal cuando su cobro es incobrable o incosteable, se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario proceder su cobro. En uno u otro casos, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación con el pago o la prescripción.

4.4 CONDONACIÓN

Otra forma de extinguir obligaciones fiscales es mediante la condonación, que consiste en la remisión o perdón de la deuda.

En materia de contribuciones, se encuentra prevista en el artículo 39 fracción I del CFF, que consiste en la facultad de la autoridad hacendaria para declarar extinguido créditos fiscales, la condonación no solo opera respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas.

La condonación materia de multas se encuentra prevista en el artículo 74 del CFF, tema del cual nos dedicaremos en el capítulo seis de este trabajo.

CAPÍTULO 5

ASPECTOS GENERALES DE LA CONDONACIÓN

5.1 MARCO JURÍDICO

Antes de iniciar el tema de condonación de multas fiscales en materia de contribuciones, considero necesario conocer los ordenamientos legales que la regulan.

5.1.1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

En la Constitución Política se establecen las garantías individuales, éstas son derechos que se traducen en una relación jurídica que existe entre el ciudadano por un lado y el Estado y sus autoridades por el otro (sujetos activos y pasivos), en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa, consistente en respetar las prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad (objeto), relación cuya fuente formal es la Constitución.

El contenido de los Artículos 8, 14 y 16 revisten particular importancia para el presente tema.

"Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa".

Lo anterior quiere decir que las personas tienen la facultad y el derecho de acudir ante cualquier autoridad, formulando una petición (solicitud) o instancia (medio de defensa) escrita de cualquier índole siempre que sea por escrito, en forma pacífica y respetuosa.

En el Artículo 14 de la Carta Magna se establecen las garantías individuales de las cuales se retoman: irretroactividad legal, audiencia, legalidad en materia civil y criminal, todas de gran importancia.

Por su parte, en el Artículo 16 se consagra la garantía de legalidad, la cual, dada su extensión y efectividad jurídica, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma alguna.

La forma en que estos preceptos se deben interrelacionar, la veremos en subsecuentes temas.

5.1.2 LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

Este ordenamiento tiene su origen en la Constitución Federal, cuyo Artículo 90 señala que la Administración Pública será centralizada y paraestatal.

Dentro de la Administración Pública Centralizada, la ley en cuestión establece la existencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorgándole diversas facultades, dentro de las cuales destacan las contenidas en el Artículo

31, Fracciones XI y XXV que establecen la facultad para cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables; vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; así como las demás facultades que a dicha dependencia le atribuyan las demás leyes y reglamentos.

5.1.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Es difícil aplicar sus disposiciones excluyendo otras, por ello aquí resaltamos las disposiciones contenidas en los Artículos 20 y 74 de la codificación legal en cita.

El Artículo 20 de este ordenamiento define la naturaleza fiscal de la multa al establecer que ésta tiene el carácter de accesoria de las contribuciones. Su naturaleza jurídica es la de una sanción desde que se impone a cargo de una persona y hasta que le es notificada. Posterior a ese momento la multa adquiere el carácter de un crédito fiscal y se sujeta a las normas aplicables para su cobro coactivo.

5.1.4 REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 1996, es

emitido por el titular del Poder Ejecutivo Federal en uso de la facultad que le confiere el Artículo 89, Fracción I de nuestra Carta Magna.

A través del Reglamento Interior el presidente de la República atribuye facultades y competencia a las diversas unidades administrativas que integran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además, da a conocer las unidades administrativas que componen su estructura orgánica y les atribuye facultades expresas.

Por ello, el sistema jurídico mexicano tiene facultades expresas, así lo ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la nación al establecer que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permita.

5.2 CONCEPTOS PRELIMINARES

ACTO JURÍDICO ADMINISTRATIVO.-

Rafael De Pina y Rafael De Pina Vara definen al acto administrativo como:

“ Declaración de voluntad de un órgano de la Administración Pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear con eficiencia particular o general, obligaciones, facultades, o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa.”

En esta definición se establece como autor del acto administrativo precisamente un órgano de la Administración Pública. Para su emisión tal órgano puede apoyarse en facultades de naturaleza reglada o de naturaleza discrecional, además, lo anterior traerá aparejadas consecuencias jurídicas ya sea a título particular o de carácter general.

Dicha definición permite conocer que el acto administrativo es una especie del género acto jurídico, el cual se debe entender como la manifestación externa de voluntades, que tiene por objeto producir consecuencias de derecho.

En el acto jurídico administrativo existe también una manifestación de voluntad pero que resulta externa y unilateral, traducida en la decisión de una autoridad que debe ser competente para emitir tal acto dictándolo en ejercicio de la potestad pública.

Con esa decisión la administración crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, por lo tanto es ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.

Cabe aclarar que el acto jurídico administrativo o más sencillamente el acto administrativo presenta dos características: es ejecutorio y ejecutivo.

Un acto administrativo es ejecutorio cuando en contra de él no cabe ningún medio de impugnación, es decir, es completamente definitivo.

En lo referente a lo ejecutivo, Miguel Acosta Romero, manifiesta que la doctrina no siempre es clara en cuanto a qué deba entenderse por ejecución y ejecución forzosa, pero en general es ejecutivo el acto que tiene la potestad necesaria para que, en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, las autoridades pueden exigir en forma coactiva su cumplimiento.

El acto administrativo se dicta o emite con la finalidad de que produzca determinados efectos jurídicos, por lo que el acto debe ser perfecto y eficaz. Debe cumplir con todos sus elementos, modalidades o requisitos, lo que le permite contar con una existencia jurídica plena, sin embargo, no basta con ser perfecto para que sea eficaz, pues además de tener existencia jurídica debe ser capaz de realizarse jurídica y materialmente, es decir, agotar el propósito o finalidad para el que fue creado, o dicho en otras palabras, que se realice el contenido del acto.

FACULTAD REGLADA

La libertad de acción de la autoridad administrativa, debe estar ejercitada dentro de un marco legal, fijado por una norma jurídica predeterminada, que señala la conducta específica que debe seguir el órgano y siempre sobre la base del respeto de las garantías individuales de los ciudadanos.(Sánchez,2000:386)

El tratadista Acosta Romero opina que La facultad reglada, vinculada u obligatoria, es aquella que la ley otorga y exige imperativamente al órgano administrativo, su cumplimiento, es una obligación ineludible. (Acosta ,2000:1083) por lo que el acto reglado es aquel que consiste en el cumplimiento exacto de la obligación que impone la ley al órgano administrativo.

De acuerdo con la doctrina y con los criterios de los tribunales, se está en presencia de un acto formado por elementos puramente reglados, cuando una vez realizado el supuesto previsto en la norma jurídica y satisfechos los requisitos que ella prevé, la autoridad administrativa está obligada a actuar en el sentido predeterminado en la misma norma, sin posibilidad de elección.

En otras palabra, la facultad reglada será, cuando la Administración Pública tiene la obligación de aplicar las facultades señaladas en la propia ley.

FACULTAD DISCRECIONAL

En opinión de Sánchez León, la facultad discrecional es una libertad jurídica permitida al órgano ejecutivo por la ley, para la elección y apreciación oportuna y eficaz del momento, medio o modo de su acción en el obrar administrativo, hallándose limitada en cuanto al fin o propósito que debe perseguir necesariamente y que se encuentra previsto expresa o implícitamente en la propia norma jurídica (Sánchez,2000:386).

Acosta Romero expresa que consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite le darán a su actuación, y cual 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 pueden apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley. (Acosta,2000:1081)

De las anteriores definiciones podemos concluir que la facultad discrecional no es plenamente libre o discrecional, ya que la actividad de la administración debe ajustarse en desarrollo de la potestad discrecional al fin específico contenido en la norma.

FINALIDAD QUE SE PERSIGUE CON LA FACULTAD DISCRECIONAL.

Mediata.- será la de cumplir el interés general, en relación con la actividad concreta que realiza el Estado, a través del órgano que ejerce la facultad discrecional.

Inmediata.- será la satisfacción concreta y definida de la actividad pública, como por ejemplo, una clausura, o la imposición de una multa. es decir, castigar una infracción, o evitar la realización de actos perjudiciales a la sociedad.

Sobre estos temas de las facultades regladas y discrecionales es importante tener presente la jurisprudencia de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación número 165 que dice:

FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES. SU DISTINCION. Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo ha de hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Este poder discrecional, le pertenece solamente a la autoridad administrativa competente. El Artículo 239, último párrafo del CFF, ordena que el Tribunal Fiscal de la Federación podrá declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada indicando los términos conforme a los cuales debe la autoridad dictar la nueva resolución, salvo que se trate de facultades discrecionales, lo que pone de relieve que el legislador federal reconoce que el

Tribunal Fiscal no puede substituir a la autoridad, cuando se trata de facultades discrecionales.

DESVIO DE PODER

Cuando la autoridad administrativa en ejercicio de la facultad discrecional se sirve de ésta para un fin personal o administrativo diverso al querido por la ley, el acto se encontrará viciado y surge así el concepto de desvío de poder, que permite la anulación del acto cuyo fin es distinto del considerado por la ley, pero tratándose de condonación de multas, no es posible hacerlo valer por los medios de defensa que establece el CFF, según lo previsto en el segundo párrafo del artículo 74, aún si por el medio de juicio de amparo.

LIMITES DE LA FACULTAD DISCRECIONAL

Las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal marcan los límites de la autoridad en el ejercicio del facultad discrecional. De acuerdo al 14 constitucional la autoridad debe conceder al particular el derecho de ofrecer y rendir pruebas dentro de la esfera administrativa.

Por su parte el artículo 16 constitucional, al acoger el principio de legalidad, nos conduce a la garantía constitucional conocida como garantía de legalidad que hace referencia a las nociones: fundamentación y motivación.

Por ello, al ser el principio de legalidad uno de los límites de la facultad discrecional, al estar consagrado en el artículo 16 constitucional, cuando la

administración pública utilice sus facultades discrecionales para fines distintos a los señalados por la ley, violará la esencia de la misma y por consecuencia, el propio principio de legalidad.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio establece la sumisión de la Administración Pública a la Ley. La Constitución Federal acoge el principio de legalidad en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV. Es en materia fiscal donde adquiere una singular importancia el principio de legalidad. Específicamente cuando el derecho objetivo otorga a la Administración Pública, facultades discrecionales.

En materia fiscal, significa que la ley que establece el tributo de definir cuáles son los elementos y supuesto de la obligación tributaria, esto es hechos imponibles, sujetos pasivos, así como el objeto y la cantidad de la prestación. Es decir todos los elementos del tributo deben estar contenidos en la ley.

En general en materia fiscal, la presencia de la garantía de legalidad, consignada en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Federal, la figura de la potestad discrecional, en la norma tributaria, reduce su ámbito de aplicación, esencialmente, para regular el acto jurídico que por esencia constituye la principal manifestación de la facultad discrecional en materia fiscal, como lo es la cuestión relacionada con la condonación de multas o sanciones, por violación a las leyes

fiscales, porque desde la Ley de Justicia Fiscal el legislador la circunscribió solamente a las sanciones.

Por ello es de suponerse que la presencia de la potestad discrecional, en la norma sustantiva fiscal, debe limitarse a aquellas cuestiones cuyo contenido no vulnere el principio de legalidad.

CAPÍTULO 6

CONDONACIÓN EN MATERIA FISCAL

6.1 CONDONACION DE MULTAS FISCALES

CONDONACIÓN EN MATERIA FISCAL

Condonar viene del latín condonare, que significa perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda, y de acuerdo al Diccionario de Derecho, de Rafael De Pina y Rafael De Pina Vara, se entiende lo siguiente:

Liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor.

Como ya se ha venido señalando anteriormente, la condonación en materia fiscal es una forma de extinción de las obligaciones fiscales, mediante su perdón o rebaja, en consideración a las circunstancias especiales de un infractor o de una infracción, esto quiere decir que la autoridad libera al contribuyente de la sanción económica en el ejercicio de una facultad discrecional.

Nuestro sistema jurídico regula esta figura jurídica, en el Artículo 74 del CFF que expresa lo siguiente:

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.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este Artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

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

En este precepto se establece en forma genérica la facultad de la Secretaría de Hacienda para condonar multas, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.

El propio texto legal otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una facultad discrecional para apreciar "las circunstancias del caso", e incluso "los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción".

Aclara el precepto en comentario, que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que recaigan a tales solicitudes, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el CFF.

Como sabemos los medios de defensa que dicha codificación legal establece son: el recurso de revocación, el cual tiene el carácter de optativo en

términos del Artículo 117 de dicho ordenamiento legal; y el juicio contencioso administrativo o llamado juicio de nulidad, como lo señala el Artículo 197 del Código en cita, temas que ya fueron abordados en capítulos anteriores.

Por consiguiente, cuando el legislador federal establece que los medios de defensa establecidos en el CFF no podrán usarse para combatir las resoluciones recaídas a las solicitudes de condonación, ello hace improcedente tanto al recurso de revocación como el juicio de anulación, mencionados.

Ahora bien, para el caso de la solicitud de condonación de multas el crédito fiscal no puede estar desprotegido, razón por la que el precepto en análisis señala que tal solicitud de condonación sólo dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal, de otra forma debemos entender que aun cuando se haga la solicitud de condonación de multas, si no se garantizan los créditos, la autoridad fiscal podrá hacer uso de su facultad económica coactiva a fin de obtener la satisfacción de tal crédito fiscal.

Se aclara en el Artículo 74 que la condonación sólo procederá si las multas han quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Es opinión generalizada entre tratadistas y litigantes, que en virtud de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la responsable de dar respuesta a

estas solicitudes de condonación, debe fundar y motivar su respuesta en observancia de los Artículos 8, 14 y 16 constitucionales, así como del Artículo 38 del CFF, tales resoluciones sí podrán ser objeto de impugnación en un medio extraordinario de defensa como lo es el juicio de amparo.

6.2 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA SOLICITUD

La solicitud de condonación debe hacerse por escrito y contener los datos necesarios que exige el Artículo 18 del CFF.

- I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

7. CONCLUSIONES

La falta de cumplimiento oportuno o falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales ya sea de hacer, de no hacer o de tolerar, da lugar a la comisión de infracciones fiscales .

Es decir, el contribuyente comete falta administrativa cuando por la insubordinación, desobediencia, e incluso por la negligencia en el cumplimiento de las disposiciones fiscales, ligadas en su mayor parte a tiempo y circunstancias, constituyendo una amenaza o perturbación a la actividad administrativa del Estado.

Sin embargo, puede darse el caso que al contribuyente se le determine una sanción administrativa sin que haya cometido la infracción que se le impute. Ante tal situación, el contribuyente deberá promover los medios de defensa que contempla el referido código en tiempo y forma.

Transcurrido el plazo que señala el código y no se hizo uso de ellos, puede recurrir a solicitar la condonación de la multa para lo cual se requiere que la dicha multa haya quedado firme (no se interpuso medio de defensa y los plazos para hacerlo ya transcurrieron) así como que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

La condonación de multas fiscales es una figura jurídica considerada como una mera solicitud y que no constituye instancia, por tanto, la resolución que recaiga a la misma no puede ser impugnada por los medios ordinarios de defensa establecidos en el CFF.

El citado código establece 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.

No existe certeza jurídica para el contribuyente al ser una facultad discrecional de la autoridad conceder la condonación de las multas fiscales.

PROPUESTA

Como se ha mencionado reiteradamente, la condonación de multas fiscales, se encuentra legalmente establecida en el artículo 74 del CFF, sin embargo, este artículo concede facultades discrecionales a la autoridad para conceder o no la condonación; por lo que considero necesario que para que exista una efectiva impartición de justicia fiscal, debe establecerse en un artículo distinto que indique en que casos procederá la condonación total de multas así como los requisitos que debe cumplir el contribuyente y la documentación que debe presentar para que le sea concedida la condonación

Por lo que se propone un numeral nuevo y se recomienda que se establezca en los siguientes términos:

- Artículo 74-A. Se concederá la condonación total en los siguientes supuestos:

- I. Cuando el contribuyente no ha cometido la infracción que dio origen a la multa.
- II. Cuando haya incurrido en la infracción que dio origen a la multa, por causas de fuerza mayor o caso fortuito, que legalmente pueda acreditarlo.
- III. Cuando subsane en forma espontánea la omisión incurrida en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, antes de que medie orden de visita domiciliaria, requerimiento o gestión de autoridad, tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

- IV. Cuando Exista duplicidad de multas, al haberse impuesto anteriormente una idéntica en todos sus conceptos.
- V. En los casos en que el contribuyente se haya autoimpuesto la multa por error y se compruebe fehacientemente esta situación.

Para que proceda este beneficio el contribuyente deberá haber satisfecho los siguientes requisitos:

1. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.
2. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.
3. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

Además deberá presentar la siguiente documentación

- a) Declaración anual.
- b) Balance contable.
- c) pruebas que acrediten las circunstancias del caso.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel (2000)

"Teoría General del Derecho Administrativo"

Editorial Porrúa

México

CARRASCO IRIARTE, Hugo (2001)

"Derecho Fiscal I"

IURE editores

México.

CARRASCO IRIARTE, Hugo (1998)

"Derecho Fiscal Constitucional"

Tercera edición

Editorial Oxford Harla

México.

COMPENDIO DE LEYES FISCO AGENDA (2004)

Ediciones ISEF

Trigésima edición

México.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS(2003)

Ediciones Luciana

Séptima Edición.

México.

DE LA GARZA, Sergio Francisco (2002)

Derecho Financiero Mexicano

Editorial Porrúa

México.

DELGADILLO LUIS, Humberto (2003)

"Principios del Derecho Tributario"

Editoria Limusa

México.

DE PINA VARA, Rafael (2000)

"Diccionario de Derecho"

Vigésimo novena edición

Editoria Porrúa.

México.

FRAGA, Gabino (1994)
"derecho administrativo"
Editorial Porrúa
México

JIMÉNEZ G. ANTONIO (1986)
"Lecciones de Derecho Tributario"
Editorial casa
México.

LOMELI CEREZO, Margarita (1998)
"Derecho Fiscal Represivo"
Editorial Porrúa
México

MARGAIN MONAUTOU, Emilio (1997)
"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"
Editorial Porrúa
México

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2002)
"Derecho Fiscal"
Editorial Oxford
México.

SÁNCHEZ LEON, Gregorio 2000
"Derecho Fiscal Mexicano"
Cardenas Editor
México.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús (1997)
"Derecho Tributario Mexicana"
Editorial Trillas.
México.