

**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
"ACATLAN"

PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 79
DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

T E S I S

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

P R E S E N T A

ARELY MARION VALDES VALDES

ASESOR : LIC. ALICIA LARA OLIVARES

JUNIO 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DAME SEÑOR:

**AGUDEZA PARA ENTENDER,
CAPACIDAD PARA RETENER,
METODO Y FACULTAD PARA APRENDER,
SUTILEZA PARA INTERPRETAR,
GRACIA Y ABUNDANCIA PARA HABLAR.
DAME, ACIERTO AL EMPEZAR,
DIRECCIÓN AL PROGRESAR,
Y PERFECCION AL ACABAR.**

STO. TOMAS DE AQUINO

A mis padres Mario Valdés Romero y Guadalupe Valdés Rueda a quienes agradezco su apoyo incondicional y todos los esfuerzos que han realizado en mi beneficio, por guiarme, por haberme dado la vida, su amor, su tiempo y todo aquello que me ha permitido concluir esta etapa, lo que soy es gracias a Ustedes. Doy gracias a Dios por darme la bendición de tenerlos.

A mi esposo Julio Héctor Flores Contreras con todo mi amor, respeto y profunda admiración, por ser el gran hombre que eres, por compartir tu vida conmigo, por tu infinita paciencia y por hacerme inmensamente feliz.
Gracias.

A mis hijos Pamela y Jair a Ustedes que representan en mi vida, el impulso, la fuerza, la lucha constante, como esto hijos, podremos hacer muchas cosas más, trataré de guiarlos por el camino de la sabiduría, la paciencia y la honestidad para verlos convertidos en personas de bien, emprendedores y exitosos siempre firmes, seguros y dejando huella porque ustedes nacieron para ser grandes.
LOS AMO.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por darme la oportunidad que muchos esperan, por la formación que obtuve para convertirme en profesional en Derecho, por los profesores que me transmitieron sus enseñanzas, experiencias y consejos y por reconocermme como una egresada orgullosamente UNAM.

A mis hermanos Mario, Gabriel y Iovanna por su apoyo para el logro de este trabajo, a quienes deseo que sigan teniendo éxito en sus vidas.

Y a ti Guillermo Hernández Valdés por tu constante ayuda y tus palabras de aliento.

Los quiero mucho.

A mi asesora Lic. Alicia Lara Olivares, por su apoyo y su tiempo para la realización de esta tesis.

A mi tía Mercedes Valdés Romero, mujer de mil batallas y madre de esfuerzos inagotables, por darme su apoyo cuando lo necesité para salir adelante en esas situaciones difíciles, por entenderme, por escucharme, por abrazarme...

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 79 DEL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

INTRODUCCION I

CAPITULO PRIMERO

MARCO JURÍDICO

1.1 Elementos constitucionales fiscales en México1
1.2 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal 3
1.3 Secretaría de Hacienda y Crédito Público 5
1.4 Servicio de Administración Tributaria
 1.4.1 Antecedentes 9
 1.4.2 Estructura11
 1.4.3 Atribuciones11
1.5 Facultad sancionadora del Fisco13

CAPITULO SEGUNDO

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

2.1 Concepto19
2.2 Objetivo y finalidad19
2.3 Domicilio fiscal20
2.4 Requisitos de una inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes
 2.4.1 Personas físicas23
 2.4.2 Personas morales25
2.5 Los sujetos pasivos de las contribuciones28
2.6 Cédula de Identificación fiscal34

CAPITULO TERCERO

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

3.1 Definición de Infracción41
3.2 Clasificación de Infracción fiscal.....42
3.3 Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes48
3.4 La sanción y su clasificación50
3.5 La multa fiscal

3.5.1 Concepto	57
3.5.2 Autoridades ejecutoras	61
3.5.3 Procedimiento de cobro	67
3.5.4 Formas de extinción	72

CAPITULO CUARTO

NECESIDAD JURÍDICA DE REGULAR UNA INFRACCION A CONTRIBUYENTES POR PROPORCIONAR EL DOMICILIO FISCAL DE FORMA INCOMPLETA

4.1 Análisis comparativo a los artículos relacionados con la obligación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes	80
4.2 Problemática actual de los documentos oficiales del SAT por proporcionar el domicilio fiscal de manera incompleta	82
4.3 Consecuencias jurídicas que se producen por no cumplir con el requisito del domicilio fiscal en forma correcta	84
4.4 Propuesta de reforma al artículo 79 del Código Fiscal de la Federación ...	86

CONCLUSIONES	89
---------------------------	----

BIBLIOGRAFIA	90
---------------------------	----

INTRODUCCION

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente un Estado realiza, la recaudación de contribuciones constituye un elemento indispensable y de gran importancia como un medio para desarrollar su función pública.

Una de las fuentes de recursos económicos que necesita un gobierno para cumplir con las tareas básicas como son: la impartición de justicia a través de los tribunales, la seguridad pública, la educación, y fundamentalmente las relativas a la promoción del crecimiento y desarrollo económico, entre otras, actualmente deriva de la recaudación de impuestos a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, existen diferentes fuentes para financiar el gasto público, es decir, varias formas que tiene el Estado mexicano para obtener recursos económicos: los que provienen de los ingresos tributarios, es decir de las contribuciones, los que derivan de otras fuentes de financiamiento distintas a las contribuciones como la emisión de valores, y los que provienen de organismos descentralizados y paraestatales.

El presente trabajo se ubica en el ámbito fiscal o de los ingresos que percibe el gobierno por la recaudación de contribuciones, con el objeto de establecer y explicar básicamente cuales son las obligaciones que nacen para los contribuyentes en quienes descansa la obligación tributaria.

Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública. Es importante señalar que al concepto contribuciones también se le considera como impuestos o tributos; sin embargo, el empleo de estos términos resulta indistinto pues históricamente reflejan la idea de la obtención de recursos de los gobernados para sufragar los gastos públicos que realiza el Estado.

La función principal que debe de realizar un Estado consiste en la prestación de servicios públicos que satisfagan a su vez una serie de necesidades públicas. Esta función es de carácter administrativa e implica necesariamente la planeación para obtener una gran cantidad de recursos materiales, principalmente de carácter económico, administrarlos y gastarlos en la sociedad.

A esta serie de actividades realizadas por el Estado en su carácter de administrador, integradas por la determinación de las necesidades sociales, la recaudación de los medios económicos, su administración, así como su debido destino para cubrirlas se le conoce como actividad financiera.

Lo que le permite al Estado realizar su actividad financiera en beneficio de la sociedad es el poder tributario del Estado que es un atributo que se le concede en virtud de un acto de soberanía otorgado por el pueblo y es la autoridad fiscal la encargada de vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza su actividad recaudatoria a través de un órgano denominado Servicio de Administración Tributaria que con el carácter de autoridad fiscal tiene como principales facultades establecidas en su propia Ley: la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones para el financiamiento del gasto público

Las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación fiscal, la cuota, la forma y lugar de pago.

Entre las obligaciones de los contribuyentes se encuentran el inscribirse o darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes ya sea como una persona física o una persona moral, el cual constituye un padrón de control. Una vez inscrito, el contribuyente deberá presentar avisos cuando cambie su denominación o razón social, cambie su domicilio fiscal, aumente o disminuya sus obligaciones, suspenda o reanude actividades, liquide una sociedad o apertura un procedimiento de sucesión hereditaria o cancele su inscripción del padrón de contribuyentes.

En el caso de que el contribuyente incumpla con alguna de sus obligaciones podrá hacerse acreedor a una sanción económica denominada multa. El Código Fiscal de la Federación es la ley que regula lo relacionado con las obligaciones de los contribuyentes y las sanciones a que se hace acreedor en caso de incumplimiento.

CAPITULO PRIMERO

MARCO JURÍDICO

1.1 ELEMENTOS CONSTITUCIONALES FISCALES EN MÉXICO

La potestad tributaria del Estado se encuentra regulada en cuanto al fondo en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que señala como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Dicha disposición se encuentra relacionada desde el punto de vista adjetivo o procedimental con el artículo 16 décimo primer párrafo de dicho ordenamiento legal en donde se establece que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Asimismo las funciones del Poder Público se encuentran enmarcadas en los artículos 73, 89 y 94 de nuestra Carta Magna, que contiene las facultades de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, respectivamente.

Es importante realizar un análisis de los artículos 31 fracción IV y 16 décimo primer párrafo de la Constitución Federal que son los preceptos básicos y fundamentales en que se sustenta la potestad tributaria.

Del artículo 31 se desprenden los siguientes elementos:

1. La contribución
2. Gasto público
3. Potestad tributaria a nivel Federal, Estatal, del Distrito Federal y Municipal
4. Proporcionalidad y equitatividad del tributo, y
5. El tributo debe estar fundado expresamente en una ley

Por lo que hace al término contribución, éste debe de entenderse como un gravamen que se impone a las personas por parte del Estado, consistente en una aportación de carácter pecuniario. Dicha contribución deberá aplicarse al gasto público, mismo que debe de entenderse como la actividad del Estado en función a sus cometidos para proporcionar bienes y servicios con el objeto de satisfacer las necesidades colectivas.

Para establecer que un tributo es proporcional y equitativo se ha seguido tanto en la doctrina como en la práctica la teoría de Adam Smith que en términos generales señala que el tributo debe de estar en función del ingreso.

Por último dicho precepto constitucional sujeta en forma taxativa y obligatoria a que cualquier contribución debe de estar contenida y sujeta a una ley emanada del Congreso de la Unión, Asamblea Legislativa del Distrito Federal, en su caso, así como de las Legislaturas Locales.

Por lo que respecta al artículo 16 nos habla sobre la facultad de comprobación del Estado para verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales. Dicho precepto constitucional se encuentra reglamentado en los artículos 42 y 42ª del Código Fiscal de la Federación. Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que notifique al contribuyente y podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos para realizar sus actividades.

Para el ejercicio de la potestad tributaria por parte del estado es importante hacer un análisis de su operatividad con relación a la división de poderes es decir el Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial.

Las contribuciones siguiendo el principio de legalidad deben estar expresadas en una norma jurídica. Es precisamente el Poder Legislativo por conducto de la Cámara de Diputados el encargado de la elaboración de dichas normas; por otra parte el Ejecutivo es el encargado de proponer a la Cámara de Diputados las iniciativas de Ley de Ingresos y Presupuestos de Egresos en términos del artículo 74 fracción IV párrafo segundo de la Constitución Política Federal.

En el artículo 89 fracción I del mismo ordenamiento legal señala que es facultad del Presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Por último el Poder Judicial depositado en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, son los órganos que conforme a los artículos 103 y 107 Constitución General de la República resuelven los conflictos que se suscitan entre el Estado y los contribuyentes en materia tributaria, cuando existen leyes o actos de autoridad que violen garantías individuales.

Así la Potestad Tributaria del Estado se encuentra inmersa en los tres Poderes de la Unión, los cuales realizan su actividad en materia tributaria conforme a la competencia que la ley les otorga.

1.2 LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

En la creación de la LOAPF, se establecen los mecanismos por medio de los cuales las entidades paraestatales con personalidad jurídica y patrimonio propios, habrán de coordinar sus acciones con el resto de las dependencias del Ejecutivo, a fin de conseguir una mayor coherencia en sus acciones. Se incorpora, por primera vez el propósito de programar las acciones del Estado, con la finalidad de contar con prioridades y con un ritmo adecuado del gasto público, todo ello con la decisión de establecer el presupuesto de programas y la evaluación de resultados.

Las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal procuran realizar eficientemente las atribuciones que le son propias, mediante el mejoramiento de su organización y sistemas de trabajo, a fin de lograr el máximo aprovechamiento de los medios con que cuenta el Estado para realizar sus fines.

Así, el artículo 31 fracciones II, III, XI, XIII, XV y XVIII de la LOAPF regula la actividad tributaria que ejerce el Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El ejercicio de la Potestad Tributaria son todos los actos tendientes a la recaudación y aplicación de los recursos provenientes de las contribuciones que realiza el Estado conforme a la ley.

El Presidente de la República a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el encargado de realizar tal actividad al amparo de los artículos 89 fracción I y 90 de la Constitución Federal en relación con el artículo 31 fracciones II, III, XI, XIII, XV y XVIII de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Sin embargo la actividad de cobro y recaudación es realizada por el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Servicio de Administración Tributaria.

Existen otras autoridades de la Administración Pública Federal que realizan actividades de carácter tributario, como es el caso de las autoridades aduaneras en materia de Comercio Exterior y las entidades locales cuando su actividad se deriva de la Ley de Coordinación Fiscal.

En resumen, es el Poder Ejecutivo quien tiene el ejercicio de la potestad tributaria, entendiéndose ésta como la actividad tendiente al cobro, recaudación, administración y aplicación al gasto de los recursos provenientes de las contribuciones y que se encuentran establecidos en una norma jurídica emanada del Congreso de la Unión.

Las dependencias que integran la actual Administración Pública Centralizada son:

- Secretaría de Gobernación
- Secretaría de Relaciones Exteriores

Secretaría de la Defensa Nacional
Secretaría de Marina
Secretaría de Seguridad Pública
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Secretaría de Desarrollo Social
Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
Secretaría de Energía
Secretaría de Economía
Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación
Secretaría de Comunicaciones y Transportes
Secretaría de la Función Pública
Secretaría de Educación Pública
Secretaría de Salud
Secretaría del Trabajo y Previsión Social
Secretaría de la Reforma Agraria
Secretaría de Turismo
Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal

La Administración Pública Paraestatal está compuesta por:

Los organismos descentralizados
Las empresas de participación estatal
Las instituciones nacionales de crédito
Las organizaciones auxiliares nacionales de crédito
Las instituciones nacionales de seguros y de fianzas; y
Los fideicomisos

1.3 SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

HISTORIA

Tras declararse consumada la Independencia, la primera regencia de la soberana Junta Provisional Gubernativa del Imperio Mexicano ordenó, el 4 de octubre de 1821, la creación de la Secretaría de Hacienda Pública que formó parte de la estructura básica de la Administración Pública del Estado Mexicano.

El 8 de noviembre de ese mismo año con la expedición del Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda y a partir del 12 de mayo de 1853 por Decreto se le atribuye finalmente la denominación Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El 15 de junio de 1861 Benito Juárez a pesar de la oposición quedó como Presidente electo rindió su protesta y cesó en su calidad de interino, para continuar ejerciendo el poder ejecutivo por el voto que mereció de la nación.

De inmediato hizo frente al problema lacerante de la Hacienda Pública. Tan pronto como entró a la capital, cesó a todos los empleados de Hacienda. Esta medida fue considerada muy drástica por la prensa liberal. Pese a ello se aplicó, pues el Presidente había decidido establecer un nuevo régimen hacendario que debía empezar con el cambio de personas.

Después encomendó la Cuenta General de la Nación, por todos los ramos de Hacienda a la Tesorería General.

Enmarcó más tarde la personalidad jurídica de la Secretaría de Hacienda, al circunscribir en su exclusiva jurisdicción todos los asuntos relacionados con la administración de las rentas generales, en las que se incluyeron aranceles, aduanas marítimas, correos, Casa de Moneda, empréstitos, deuda pública y nacionalización de bienes. Además expidió el reglamento para la recaudación y dirección de las contribuciones directas, la contribución federal de los estados, el uso del papel sellado para este tipo de contribución y el otorgamiento al Ejecutivo de la facultad para nombrar empleados en las jefaturas de Hacienda.

Se dio una mayor categoría al contador mayor de Hacienda y se estableció, por primera vez, el derecho del timbre sobre el valor de las escrituras, vales, pagarés, libranzas, etcétera.

Dentro de la crisis general que vivía el país, pronto el problema económico superó al meramente político. El gobierno que había nacionalizado los bienes del clero, se encontraba al borde de la bancarrota; vacías las arcas del tesoro, paralizados sus medios de producción, la reforma administrativa no era el camino seguro, por

lo que se tuvo que recurrir a medidas drásticas y urgentes. Así en julio de 1861 se suspendieron los pagos de la deuda externa y sus intereses, lo que sirvió de pretexto para la intervención extranjera y para el establecimiento, al ser derrotadas las fuerzas mexicanas, del llamado segundo imperio.

La intervención francesa trajo consigo cambios profundos. La situación pacífica entre México y Francia se convirtió en un estado de guerra; de una negociación diplomática se pasó a la voluntad napoleónica: se trató de suplantar al gobierno constitucional de Benito Juárez con el imperio de Maximiliano. La administración pública se resintió tanto en lo interno como en lo externo, al ser sometida a una dirección extranjera más en consonancia con las finalidades de la intervención que con la idea de servicio.

Cuando la intervención se apoderó de la capital de la República y de los principales puertos del Golfo, trató de establecer un sistema administrativo de tipo europeo —específicamente francés— partiendo de la idea errónea de que en México todo estaba por hacerse y de que el desorden y la anarquía eran partes integrantes del sistema.

A pesar de sus esfuerzos, les fue difícil aplicar las nuevas ideas, sobre todo en materia hacendaria. Los financieros franceses no pudieron demostrar la fama de que vinieron precedidos, personajes como Budin, Corta, Bonafons, y Langlais nada pudieron hacer por mejorar la organización y los sistemas de contabilidad, al contrario los franceses gastaban más de lo que las arcas tenían por lo que el gasto público se erosionaba.

La política financiera del imperio puede resumirse de la siguiente manera: desconocimiento de la verdadera situación de la República y de sus recursos; deseo de sistematizar la hacienda pública mexicana bajo las bases de la organización europea, sin considerar la diversidad de circunstancias y de cultura; falta de investigación y de estudio de los sistemas mexicanos, la falta de creatividad, la veleidad y la ausencia de un plan hacendario consistente.

Durante la guerra, la acción administrativa del gobierno liberal tuvo que ser proporcional a los recursos de que disponía y sus gastos estuvieron severamente controlados. Este sistema, utilizado durante los últimos años de la resistencia, hizo muy difícil la centralización de las recaudaciones y la distribución de los fondos y valores. La función de reorganización le correspondió a José María Iglesias quien como ministro de Hacienda fue el encargado de poner orden en tal caos.

Dispuso que todas las oficinas generales de Hacienda ya establecidas, o las que se pudieran crear en lo sucesivo, dependerían única y exclusivamente de la Secretaría en todo lo económico, administrativo y directivo, así como de la Tesorería en lo concerniente al cobro y distribución de los caudales públicos. Correspondió también a Iglesias reorganizar las aduanas marítimas; planteó en

relación a la provisión de empleos, que éstos sólo serían obtenidos por aquellas personas que demostraran capacidad y honradez.

El problema más difícil que encaró fue el de la deuda pública, cuyo monto ascendía a \$ 454 000 000, reduciendo el conjunto de la deuda nacional después de hacer algunos arreglos a \$ 84 000 000.

Muerto Juárez (julio de 1872), don Sebastián Lerdo de Tejada se hizo cargo del Poder Ejecutivo en forma provisional, para después ejercerlo en forma definitiva. Conservó en sus puestos a casi todos los Secretarios de Estado de su antecesor, entre ellos a Francisco Mejía en el Ministerio de Hacienda quien había sustituido a Matías Romero.

Durante los 53 meses que estuvo en funciones Mejía arregló el pago definitivo de los rezagos de contribuciones; instruyó a los recaudadores de rentas de los estados para aumentar los rendimientos de las contribuciones; expidió la Ley del Timbre para crear la renta de ese nombre, en sustitución de la del papel sellado; en coordinación con Lerdo se creó un taller especial para la impresión de estampillas, es un mérito que debe reconocerse a esta administración, especialmente a su ministro de Hacienda.

Se reformaron las jefaturas de Hacienda y se presentó el proyecto de decreto del 18 de noviembre de 1873 que convertiría a la Tesorería en oficina general directiva con facultades para llevar la cuenta de la Federación.

El gobierno de Lerdo, sin embargo, no fue estable; tuvo muchas contradicciones, y si bien en lo que podría llamarse la primera fase de su actuación logró una relativa estabilidad que le dio un gran prestigio (sobre todo porque parecía estar arreglando adecuadamente la Hacienda Pública), la incertidumbre social que privó en su época, los préstamos forzados, los aumentos a los impuestos, la revuelta cristera, y la aplicación de la Ley del Timbre le hicieron pasar en los últimos años de su gestión, del prestigio y la popularidad al repudio. Se le acusó de ambición desmedida por el poder, de derrochador, inmoral, y se le increpó por haber intentado reducir el déficit con el socorrido argumento de aumentar los impuestos.

A fines de 1875, los lerdistas deseaban continuar en el poder; los porfiristas querían arrebatárselo y los iglesistas decían representar la legalidad.

La primera etapa de esta lucha fue electoral: contienda ganada por Lerdo; la otra fue la militar: ganada por Díaz, acción que terminó en Tecuac, al ser derrotadas las fuerzas lerdistas, y obligado su presidente a seguir el camino del destierro; con ello llegaría al Poder Porfirio Díaz, iniciándose así una nueva etapa en la historia de México.

Los ministros hacendarios de la llamada república restaurada habían cumplido una misión trascendental; quienes les sucedieran encontrarían oficinas enmarcadas en una clara y competente jurisdicción, un ministerio con superioridad jerárquica, una

tesorería con expresas funciones, es decir, un cuerpo administrativo base en disponibilidad de ser acrecentado y mejorado.

Estructura Orgánica Básica

La estructura orgánica básica actual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda conformada por:

- * Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
- * Subsecretaría de Egresos
- * Subsecretaría de Ingresos
- * Oficialía Mayor
- * Procuraduría Fiscal de la Federación
- * Tesorería de la Federación
- * Unidad de Coordinación Técnica
- * Unidad de Coordinación Social
- * Unidad de Enlace con el Congreso de la Unión
- * Contraloría Interna
- * Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática
- * Servicio de Administración Tributaria

Las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentran plasmadas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

1.4 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dentro de la estrategia para la modernización de la Administración Pública, establecida en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, se marca como necesidad prioritaria el avanzar en la conformación de un servicio público accesible y eficiente, donde se fomente la dignidad y profesionalización de la función pública, por lo cual se propone configurar una organización especializada, conformada por personal profesional calificado, cuya actividad consista en la optimización de los procesos recaudatorios, el mejoramiento del servicio y la atención a los contribuyentes y el perfeccionamiento de los sistemas para vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras. Lo anterior se puede lograr mediante la revisión de los procesos, sistemas y estructuras existentes a fin de reorganizar, simplificar y automatizar la gestión tributaria.

Con la expedición de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria el 15 de diciembre de 1995, la asignación de las atribuciones de determinación y recaudación de las diversas contribuciones del ámbito federal se llevarían a cabo a través de un órgano desconcentrado, con carácter de autoridad fiscal, que se denominaría Servicio de Administración Tributaria (SAT)., entrando en funciones el 1º de septiembre de 1997.

Aún cuando el SAT asumiría la mayoría de las funciones que ha venido desempeñando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Subsecretaría de Ingresos, las atribuciones en materia de formulación de la política fiscal del Gobierno Federal, así como la determinación de precios y tarifas del sector público, se mantendrían a cargo de la mencionada Secretaría por tratarse de atribuciones directamente relacionadas con la política económica.

Se establece que el Servicio de Administración Tributaria se conformaría como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo anterior atiende a que esta nueva autoridad fiscal sería ejecutora de las funciones de determinación y recaudación de contribuciones federales que actualmente le corresponden a la Subsecretaría de Ingresos; es decir, sería un órgano especializado en las materias que le corresponden a la Secretaría.

Como órgano desconcentrado gozaría de autonomía de gestión presupuestal, así como de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, con lo que se lograría la prestación de un servicio eficiente en aras de la modernización administrativa que se busca.

Estas comisiones que dictaminan consideran adecuado que el SAT sea un órgano desconcentrado, tomando en consideración que la desconcentración consiste en la delegación que hace una autoridad superior, a favor de los órganos que le están subordinados, de ciertas facultades de decisión sobre una determinada materia.

Los recursos del SAT se conformarían con los que actualmente tiene asignados la Subsecretaría de Ingresos y adicionalmente con recursos en proporción a su

productividad y eficiencia, mismos que se destinarían al mejoramiento de la infraestructura y a la consolidación del servicio fiscal de carrera.

Se considera procedente conformar una junta de gobierno integrada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, dos representantes de dicha dependencia, el Presidente del SAT y dos funcionarios del mismo, lo que reeditaría en la uniformidad para la toma de decisiones inherentes a la función que se desarrolla. El Presidente, quien sería designado por el Titular del Ejecutivo Federal, sería el enlace entre el SAT y las demás dependencias y entidades del gobierno y con los sectores social y privado.

Se estima de gran importancia establecer el Servicio Fiscal de Carrera para cumplir con sus objetivos y, además, permitir la continuidad en los programas y acciones llevados a cabo. En el Servicio Fiscal de Carrera quedarían incorporados todos los mandos medios hasta el nivel inmediato inferior al de Presidente, promoviéndose la capacitación y el desarrollo constante del personal, motivados por un esquema de remuneraciones e incentivos vinculados a los resultados de su actuación.

El funcionamiento del SAT, estará respaldado por un registro fiscal oportuno; por una difusión más amplia de los derechos y obligaciones fiscales de los contribuyentes, y por el desarrollo del Servicio Fiscal de Carrera que permitirá contar con servidores públicos profesionales, gracias a un proceso permanente de capacitación.

Destacan también las acciones de apoyo a deudores por parte del Fisco Federal, y el establecimiento de módulos integrales de atención al público que den una respuesta rápida y adecuada al contribuyente. Igualmente, se avanza en la simplificación administrativa y en la automatización de la operación aduanera.

En materia financiera, se trabaja para mejorar el marco regulatorio, con el fin de fortalecer su papel estratégico en la movilización de los recursos destinados a financiar la inversión y a elevar la calidad de los servicios que presta a la sociedad.

En materia de gasto público, destaca la reforma presupuestaria destinada a aumentar la eficiencia, eficacia y calidad en su aplicación, con base en tres acciones fundamentales:

* En primer lugar, revisión y depuración de la nueva estructura programática, conocida como NEP, para lograr un mejor costeo de las finanzas públicas, y una administración del presupuesto enfocada a los resultados que permita mejorar la asignación de recursos y elevar el valor agregado de los mismos, es decir, no se trata solamente de asegurarse de que los recursos haya habido desvío, sino que estamos hablando aquí de una supervisión respecto de la viabilidad de los programas y del uso de los recursos públicos.

* En segundo lugar, la introducción del Sistema de Evaluación del Desempeño, con base en indicadores estratégicos para medir y dar seguimiento a estas actividades gubernamentales.

* Y el Sistema Integral de Administración Financiera Federal, conocido como SIAF, para el monitoreo y control oportuno de los egresos e ingresos, que permitirá optimizar las operaciones de la Tesorería de la Federación. Este es uno de los programas más ambiciosos en materia de puesta al día de las finanzas públicas, y permitirá que en un futuro no muy lejano podamos tener un conocimiento del ejercicio del presupuesto público prácticamente en tiempo real de cada una de las dependencias que están ejerciendo el gasto.

Estructura Orgánica

La estructura orgánica básica actual del servicio de Administración Tributaria queda conformada por:

Presidencia
Contraloría Interna
Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
Administración General de Tecnología de la Información
Administración General de Grandes Contribuyentes
Administración General de Recaudación
Administraciones Locales de Recaudación
Administración General de Auditoría Fiscal Federal
Administraciones Locales de Auditoría Fiscal
Administración General Jurídica de Ingresos
Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos
Administración General de Aduanas
Aduanas
Administración General de Recursos
Administraciones Locales de Recursos
Administración General de Coordinación y Evaluación Tributaria
Administraciones Estatales y Metropolitanas

Atribuciones

El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

IMPUESTOS

Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.

MATERIA ADUANERA

Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación en controversias fiscales.

Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones aduaneras y en su caso ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

Funge como órgano de consulta del Gobierno Federal.

TRATADOS INTERNACIONALES

Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones y aprovechamientos federales cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.

Participar en la negociación de los Tratados Internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en materia fiscal y aduanera.

COORDINACIÓN FISCAL

Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.

Proporcionar bajo el principio de reciprocidad la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con los cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud.

1.1 FACULTAD SANCIONADORA DEL FISCO

Cuando planteamos el hecho de que el Estado necesita una serie de medios para satisfacer las necesidades de carácter público en vías a la realización de sus fines, y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, presentamos una realidad que el Derecho debe instrumentar para dejar establecida nuestra obligación, y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

El Estado en uso de su poder de imperio establece las contribuciones necesarias, y que los particulares, sometidos a ese poder, deben participar con una parte de su riqueza. “Los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado: para cubrir los gastos de guerra, etc., y se concedieron a petición de los soberanos. Sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda Pública”. (1)

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

Esta fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras: “Aristóteles hablaba de autarquía, que como afirma Jellinek, era sinónimo de autosuficiencia, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña. En Roma se utilizaban las expresiones maiestas, potestas o imperium que significaban la fuerza de dominación y mando del pueblo Romano” (2)

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas nos encontramos que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

1. Von Eheberg, Karl Theodor, *Compendio de Hacienda Pública*, México 1945, pág. 81
2. Ignacio Burgoa, *Derecho Constitucional Mexicano*, México 1973, pág. 271

Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41, reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

Con base en lo anterior podemos establecer que el poder del Estado, Poder Tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido la potestad tributaria se expresa en la Norma Suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones, mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

Por tanto, cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado.

Debemos dejar bien claro que cuando hablamos del ejercicio de la *competencia tributaria* no implica que estemos desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, dejamos preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico tributaria como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

Jarach considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria. (3)

Fonrouge nos dice que el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina "competencia tributaria". (4)

Por lo tanto podemos determinar que, efectivamente, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para

3. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires 1969, pág. 23

4. Giuliani Fonrouge, Carlos M, *Derecho Financiero*, Buenos Aires 1970, pág. 290

contribuir a los gastos públicos. De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

El ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares. De acuerdo con esta idea, éstas son el límite de la potestad tributaria del Estado frente al particular.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, el amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución

Para Raúl Rodríguez Lobato la potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos". (5)

En cuanto al fundamento de la potestad sancionadora de la administración Garrido Falla contesta así: "Hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras, el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que une todos estos supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración. La configuración de la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido autosuficiente) postula esta potestad sancionadora".

También señala el distinguido catedrático español que la potestad administrativa sancionadora y la potestad punitiva atribuída a los Tribunales de justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado, es decir, que derivan de su situación general de sumisión" (6)

También un ilustre penalista, Vicente Manzini, ha encontrado justificación para el

5. Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*, México 2001, pag. 6

6. Los Medios de Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas, *Revista de Administración Pública*, Madrid, Año 10, Número 28, Pág. 42.

poder sancionador de la Administración, en los términos siguientes: “Las manifestaciones legítimas de voluntad de la Administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese la misma con la norma de derecho (reglamentos, etc.) o con el acto administrativo...” El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la Administración pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa, o con efectos jurídicos sancionatorios, los cuales ahora tienen el aspecto formal de los del derecho privado (resarcimiento, restitución, multas civiles, incapacidades, nulidades, etc; ya imitan las providencias del derecho procesal civil (ejecución de oficio), ya por el contrario son verdaderas y propias sanciones penales que, sin embargo, no excluyen la concurrencia también de las otras consecuencias jurídicas”. (7)

La ejecutoriedad de los actos administrativos ha sido definida por Zanobini, como una especial manifestación de los mismos, por la cual cuando imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aún contra la voluntad de estos, por los órganos directos de la Administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales. Esto significa que si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción; no tiene necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que puede alcanzar sus fines por medio de la actividad directa e inmediata de los propios órganos administrativos.

La ejecutoriedad de los actos administrativos se explica, según el autor citado, por el carácter público de dichos actos, ya que todos los actos de soberanía tienen, como tales, el poder de imponerse a los habitantes, sino común a la ley y los actos jurisdiccionales.

Entre los medios para realizar la ejecutoriedad, incluye Zanobini la *coerción directa*, respecto de aquellas prestaciones que el obligado debe cumplir personalmente, sin que sea posible la sustitución, y la *coerción indirecta*, que consiste en la *conminación y aplicación de una pena administrativa*, actuando esta amenaza como motivo determinante sobre la voluntad del particular para obligarlo a la observancia de los deberes impuestos. (8)

La opinión de Zanobini ha sido adoptada por el profesor argentino Manuel María Díez, quien considera que la “ejecutoriedad” es una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto éstos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados aún contra la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos, sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales”.

7. *Tratado de Derecho Penal*, Vol. I, Buenos Aires 1948, pág. 142

8. Ob. Cit. Tomo I, págs. 294 y sigs.

El mismo autor argentino, con apoyo en un fallo de la Corte Suprema de su país, indica que dicha ejecutoriedad es una facultad a la que está condicionada la existencia misma del acto administrativo, una propiedad esencial, sin la cual sería imposible la eficacia de la autoridad administrativa que lleva en sí la fuerza ejecutoria, el poder de pasar a la ejecución de oficio, citando como ejemplo del ejercicio de dicha facultad, el castigo por la autoridad administrativa de infracciones a los edictos expedidos por el jefe de la Policía Federal. (9)

Para Villegas Basavilbazo, la potestad sancionadora de la Administración, es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con dicho autor, la potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que esta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de ordenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias.

“El ejercicio de esta potestad represiva revela, una vez más, la quiebra del principio de separación de poderes, concebido en forma rígida e inflexible... En realidad, la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas... En cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuyas finalidades tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía públicas, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen corresponde al estudio del poder de policía, considerado como la facultad jurídica de la Administración Pública de “ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general”. (10)

En relación con la acción directa de la autoridad administrativa en la legislación mexicana, el doctor Andrés Serra Rojas hace las siguientes consideraciones:

- a) La Constitución no reserva a los poderes legislativo y judicial la facultad que se denomina la acción de oficio de la Administración. “Las consideraciones doctrinales son suficientemente explícitas para reconocer que en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas, máxime que no se reservan a otros órganos”.
- b) “Existen preceptos en la Constitución, como los artículos 27, 33 y 73, fracción XVI, 123, que autorizan al poder público a la ejecución de sus determinaciones, *aún en el caso en que hay una privación de derechos*”.
- c) “Principalmente en materia de impuestos el cobro de ellos se encomienda a la autoridad administrativa y sólo por excepción se revisan por la autoridad judicial cuando lesionan a los particulares”.

9. *El Acto Administrativo*, T. E. A., Buenos Aires 1956, págs. 206 y sigs

10. *Derecho Administrativo*, T. E. A., Tomo II, Buenos Aires 1950, págs 233, 238 y sigs

“Finalmente, nuestra legislación y jurisprudencia han reconocido la facultad del poder ejecutivo para la ejecución de las resoluciones administrativas, reconociéndose que cuando una ley señale un camino diverso, como el judicial, debe seguirse éste. Son frecuentes en las leyes administrativas que ellas establezcan a opción de los interesados, el doble camino, administrativo y judicial.”
(11)

Para Sergio Francisco de la Garza “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas”. Ahora bien para dar una concepción de lo que es la potestad tributaria del Estado deben tomarse en cuenta algunos aspectos fundamentales del Derecho Administrativo como lo es que el Estado por su naturaleza y por orden constitucional enmarcada en los artículos 73, 89 y 94 de la constitución tiene una función pública que se satisface con el cumplimiento de lo que se denomina Cometidos. Los Cometidos se realizan a través del Poder Público, siendo éste “el conjunto de los órganos en que se encuentra depositada la autoridad de los diferentes Poderes del Estado” (12).

Ahora bien el cometido o cometidos del Poder Público pueden definirse como el acto o actos que desarrollan las autoridades que conforman los poderes de la Unión.

El Estado a través de los órganos que conforman el Poder Público realiza una actividad que requiere de recursos para lograr sus objetivos los cuales deben estar sustentados en una norma jurídica que regule la actividad recaudatoria, su administración y aplicación. En este orden de ideas podemos definir a la potestad tributaria como la facultad del Estado derivada de una norma jurídica, dictada por poder competente para imponer la obligación de las personas u organismos de la Administración Pública que se adecuen a la hipótesis normativa de contribuir al gasto público, es decir, participar en los recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos, así como administrar y aplicar dichos recursos; y, en su caso, realizar toda actividad tendiente a su recaudación.

11. Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, México 1959, pág. 303.

12. Gabino E. Castrejón García, *Derecho Administrativo Mexicano*, México 2000, pág. 327.

CAPITULO SEGUNDO

REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

2.1 CONCEPTO

Es una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes así como para el conocimiento de las modificaciones en las circunstancias más trascendentales de los propios causantes y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los mismos.

Dispone el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que deben inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes las personas morales y las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, así como dar los avisos que establezca el Reglamento de dicho Código.

2.2 OBJETIVO Y FINALIDAD

El objetivo del Registro Federal de Contribuyentes es contar con los datos de identidad de cada contribuyente para su ubicación, tener un control de las actividades que desempeña cada persona y sus ingresos periódicos para de esta manera establecer los impuestos con los que habrá de contribuir, y en general conocer la situación fiscal de cada contribuyente.

La finalidad del registro Federal de contribuyentes es el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales para evitar en lo posible la omisión del pago de impuestos.

2.3 DOMICILIO FISCAL

Uno de los elementos de la personalidad con relevancia en materia tributaria, es el domicilio, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

“Para el derecho tributario dice Sergio F. de la Garza, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria al cual definiremos más adelante, tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de que autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal.

Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones” (13)

El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo; la localización del sujeto pasivo; la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico coactivo de ejecución, etc.

Según Rojina Villegas es un atributo más de la persona, que define como: “el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él”. (14)

El citado autor señala que el domicilio cuenta con dos elementos:

1. La residencia habitual o dato objetivo susceptible de prueba directa.
2. El propósito de establecerse en un determinado lugar o elemento subjetivo susceptible de ser probado por inferencias o presunciones.

De acuerdo con el Derecho Común (Código Civil art. 29) el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse, de lo que se discurre la existencia de dos elementos: uno objetivo, que consiste en el hecho material de residencia, y el otro subjetivo, que se deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.

Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es la porción de territorio en donde puede aplicarse, es de vital importancia determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito para precisar su sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en donde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.

13. Sergio F. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México 1976, pag. 537

14. Rafael Rojina Villegas, *Compendio de Derecho Civil*, México 1968, pág. 187

Por lo tanto, resulta de gran importancia delimitar el domicilio de las personas, sobre todo si se toma en cuenta que, por nuestra configuración político-administrativa, existen tres competencias tributarias diferentes: federal, estatal y municipal. Así las cosas, por el domicilio de las personas podemos identificar cuales sujetos quedan comprendidos dentro de cada competencia, para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el Código Fiscal de la Federación, el cual, en su artículo 10, establece la diferencia entre el de las personas físicas y el de las morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes.

Se considera domicilio fiscal de las personas físicas el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios o de sus actividades, ya sea que se trate de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios; es decir, la ley parte del elemento objetivo y presume el subjetivo, derivado del hecho de que su voluntad se externa al haberse establecido en ese lugar, pero si el contribuyente manifiesta un domicilio que conforme a estas disposiciones no le corresponde, las autoridades podrán practicar diligencias en el domicilio que debió ser declarado, independientemente de la aplicación de las sanciones que procedan.

Respecto de las personas morales se establece también como base el elemento objetivo, ya que reconoce como domicilio el local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el extranjero. En el caso de que estas últimas posean varios establecimientos, será su domicilio el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el local que ellos designen.

De las disposiciones enunciadas encontramos dos conceptos que resulta indispensable aclarar: residencia en territorio nacional y establecimiento de las personas morales, por ser el aspecto fundamental del elemento objetivo del domicilio. Con respecto de las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, que constitucionalmente tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos del lugar donde residan, se establece como presunción *iuris tantum* que siempre serán residentes nacionales. Respecto de las personas físicas, dejarán de tener la residencia en el país cuando hayan permanecido en el extranjero más de 183 días de un año calendario, o que independientemente del tiempo, demuestren haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país. Se hace la salvedad de pérdida de la residencia cuando se trata de servidores públicos en funciones.

Un elemento de gran importancia que se considera parte del domicilio en materia fiscal, por generar sujeción de la persona, es el relativo al “establecimiento permanente” ya que no obstante que una persona no tenga domicilio o residencia

en el país, puede quedar sujeta a nuestras leyes por tener aquí un lugar de negocios en el que desarrolle, total o parcialmente, actividades empresariales.

Es más, en el propio artículo 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que cuando un residente en el extranjero actúe a través de una persona física o moral, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre, tendientes a la realización de actividades empresariales de éste en el país, se considera que tiene establecimiento permanente, y por tanto quedará sujeto al pago de contribuciones, las cuales serán cubiertas por retención que deberá hacer su representante.

2.4 REQUISITOS DE UNA INSCRIPCIÓN ANTE EL RFC

El Registro Federal de Contribuyentes como mecanismo de control estipula como obligación de los contribuyentes inscribirse ya sea como persona física o como persona moral; el objetivo es proporcionarle al Fisco toda la información necesaria relativa a la identidad, domicilio, inicio, suspensión o reanudación de actividades comerciales y en general de la situación fiscal de los causantes.

Para realizar este trámite el Servicio de Administración Tributaria autoriza los documentos que habrán de ser llenados por el contribuyente para realizar su alta en el Registro cumpliendo con los siguientes requisitos:

2.4.1 PERSONAS FÍSICAS

A) Nombre de las personas físicas

Las personas físicas deberán anotar su nombre completo como aparece en el acta de nacimiento expedida por el Registro Civil.

Tratándose de personas físicas de nacionalidad extranjera residentes en México, así como de nacionalidad mexicana por naturalización, deberán anotar su nombre completo como aparece en el documento migratorio o en la carta de naturalización, según corresponda.

Tratándose de personas físicas residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, deberán anotar su nombre completo como aparece en el pasaporte vigente.

Tratándose de contribuyentes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, además de anotar en el apartado anterior los datos de la persona física o moral que se inscribe, según se trate, anotarán en este apartado el número de identificación fiscal asignado en el país en el que residan, salvo que de conformidad con la legislación de éste, no estén obligados a contar con dicho número, asimismo, indicarán su país de residencia fiscal.

B) Domicilio Fiscal

Tratándose de personas físicas:

- a) cuando realizan actividades empresariales, el local en donde se encuentra el principal asiento de sus negocios.
- b) cuando presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades
- c) en los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades

C) Del representante legal:

Se anotarán los datos del Representante Legal cuando éste presente la solicitud en los siguientes casos:

Tratándose de personas físicas, se proporcionarán los datos solicitados en este rubro sólo cuando tengan representante legal y éste actúe por cuenta del contribuyente.

Los residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en México, anotarán los datos de su representante legal residente en México, que para efectos fiscales designaron, el cual tendrá que identificarse, y, en su caso, acreditarán su personalidad con los documentos que acompañen a esta solicitud.

La solicitud deberá ser firmada por el contribuyente o por el representante legal. En el caso de que no sepan o no puedan firmar, imprimirán su huella digital

D) Datos generales:

Fecha de nacimiento de la persona física

Fecha de inicio de operaciones, es decir, la fecha de firma del documento.

E) Actividad preponderante

Se indicará en breve la actividad preponderante a desarrollar, de acuerdo con esta actividad se deberá anotar el número del sector al que corresponda dicha actividad, conforme al siguiente listado:

1. Agricultura, ganadería, silvicultura, pesca
2. Minería y extracción del petróleo
3. Industria manufacturera
4. Electricidad y distribución de gas natural
5. Construcción y servicios relacionados con la misma
6. Comercio, restaurantes y hoteles
7. Transporte, comisionistas y agencias de viajes
8. Servicios financieros, inmobiliarias y alquiler de bienes muebles
9. Servicios comunales, sociales y personales.

Los contribuyentes personas físicas del régimen intermedio de las actividades empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen de 1,750,000, estarán obligados a tener máquinas registradoras, equipos o sistemas electrónicos de comprobación fiscal.

Las solicitudes de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes deberán ir acompañadas con los anexos que correspondan de acuerdo con el Régimen Fiscal en el que tributará, debidamente llenados y marcando los campos

correspondientes a los anexos que acompañe, siendo éstos para personas físicas los siguientes:

Anexo 3 Personas Físicas con Ingresos por Salarios, Arrendamiento, Enajenación y Adquisición de Bienes, Premios e Intereses.

Anexo 4 Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales

Anexo 5 Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen Intermedio

Anexo 6 Personas Físicas con Actividades Empresariales del Régimen de Pequeños Contribuyentes

Anexo 7 Personas Físicas con otros Ingresos

Anexo 8 Personas Morales y Físicas. IEPS, ISAN, ISTUV (Tenencia) y Derechos sobre Concesión y/o Asignación Minera

Anexo 9 Residentes en el extranjero sin Establecimiento Permanente en México.

2.4.2 PERSONAS MORALES

A) Razón social o denominación de las personas morales

Se adquiere en el acta constitutiva. Se considera que hay cambio de aquéllas, cuando dicho cambio haya ocurrido en los términos de las disposiciones legales aplicables.

Si se trata de la inscripción de un fideicomiso se deberá anotar la denominación o razón social de la fiduciaria, el Registro Federal de Contribuyentes de la misma y el número de fideicomiso.

B) Domicilio Fiscal

En el caso de personas morales:

a) cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio

b) si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

C) Del Representante Legal

Tratándose de personas morales, se anotarán los datos de su representante legal. En el caso de contratos de Asociación en Participación, si el asociante es persona física se anotarán los datos de ésta. Si el Asociante es persona moral, se deberán anotar los datos del Representante Legal de dicha persona moral.

D) Datos Generales

Las personas morales residentes en México, anotarán la fecha en la que se firmó el documento que deben acompañar a esta solicitud, es decir, el acta constitutiva, y la fecha de inicio de operaciones.

E) Actividad Preponderante

Al igual que las personas físicas, las personas morales deberán anotar el número de sector al que corresponda la actividad que van a desarrollar de acuerdo al listado señalado en el inciso de actividad preponderante de personas físicas.

Si además de las obligaciones fiscales señaladas en los anexos que en su caso acompañen a una forma fiscal, se manifiesta al Registro Federal de Contribuyentes que se inscribe como socio o accionista, asociante o asociado de una Asociación en Participación, deberá marcar los campos respectivos según corresponda, debiendo anotar también las claves de registro solicitadas. En el caso de ser socio o accionista, asociante o asociado, de más de una persona moral, deberá acompañar además de los anexos y documentos respectivos, un escrito libre con el listado que contenga las claves del Registro Federal de Contribuyentes de cada una de estas personas morales.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que se inscribe deberá indicar el Registro Federal de Contribuyentes de las sociedades que desaparecen con motivo de la fusión. Si las sociedades que desaparecen son más de tres, deberá acompañar además de los anexos y documentos respectivos, un escrito libre con el listado que contenga las claves del Registro Federal de Contribuyentes de cada una de las sociedades que desaparecen.

Si se trata de la inscripción de la sociedad escindida designada, para cumplir con las obligaciones de la escidente deberá indicar el Registro Federal de Contribuyentes de la sociedad que desaparece con motivo de la escisión.

Las personas morales deberán acompañar a la solicitud de inscripción los anexos que correspondan de acuerdo con el régimen fiscal en el que tributará, marcando los campos correspondientes a los anexos que acompañe y que pueden ser los siguientes:

Anexo 1 Personas Morales del Régimen General y del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos

Anexo 2 Personas Morales del Régimen Simplificado y sus Integrantes Personas Morales.

2.5 LOS SUJETOS PASIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa. Existen dos clases de sujetos pasivos:

- a) **Personas físicas:** o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.
- b) **Personas morales:** constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio.

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro derecho fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

CLASES DE SUJETOS PASIVOS

Existen otras personas físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirla, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Esta situación, que generalmente tiene su origen en los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el autor directo del hecho generador establece y mantiene con terceras personas, ha llevado a los diversos especialistas a expresar la existencia de varias clases de sujetos pasivos de los tributos. Así, el jurista mexicano Joaquín B. Ortega, nos habla de: Agentes de Liquidación, Agentes de Retención, Agente de Recaudación y Agentes de Verificación; Mario Pugliese, siguiendo una terminología por demás compleja, se refiere a: sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva; Sergio F. de la Garza, hace

referencia a: sujeto pasivo principal o por adeudo propio, sujeto pasivo por adeudo ajeno, sujeto pasivo responsable por solidaridad y sujeto pasivo responsable objetivamente.

Por su parte, nuestra Legislación Tributaria vigente, sin entrar en tantas complicaciones terminológicas, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario.

Esta clasificación ha sido adoptada partiendo fundamentalmente de las ideas vertidas al respecto por el tratadista Dino Jarach y comprende a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

1. Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo
2. Sujeto Pasivo Obligado Solidario
3. Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
4. Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO

Se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

Por esta razón se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y, por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea el único al que propiamente pueda denominarsele “causante”, ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores “causa” o provoca el cobro del gravamen. También es el único al que propiamente pueda denominarsele “contribuyente”, toda vez que es quien con cargo a su patrimonio “contribuye” a sufragar los gastos públicos. Situaciones que no se presentan en los casos de los sujetos obligados solidariamente o por

garantía, quienes llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del hecho imponible en sí.

SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO

Se le define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley Tributaria aplicable, adquiere concomitante con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

Elementos

1. El responsable solidario como cualquier otro sujeto pasivo, puede indistintamente ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en México.
2. Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser: un vínculo laboral (obrero-patrón), la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil, etc.
3. El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de éste último.
4. La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate. Es decir, el Erario Público puede optar a su libre arbitrio, por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los dos sujetos, según convenga a su mejor interés.

SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCION

Margain Manautou nos dice: “El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.” (15)

15. Margain Manautou Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, pág. 292

Los elementos más importantes del concepto de sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución son:

1. Por regla general, se trata de una persona física, generalmente un fedatario o un funcionario público.
2. El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones; debe ser, por ejemplo, un funcionario público o encargado de formular liquidaciones impositivas, o un fedatario (Notario Público o Corredor Público Titulado) a quien corresponda otorgar validez legal a determinadas operaciones, v.gr.: compraventa de bienes inmuebles, constitución de sociedades mercantiles, tramitación de sucesiones testamentarias, etc.
3. Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren, que son en principio los que asumen el carácter de contribuyentes directos.
4. La obligación por sustitución se presenta “bajo determinadas condiciones”, o sea, cuando el funcionario, o fedatario de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos realizados con su intervención.
5. Siguiendo el principio de legalidad la figura jurídico-tributaria del sujeto pasivo por sustitución, solamente se presenta en aquellos casos y respecto de aquellos actos en los que así lo prevenga expresamente la ley tributaria aplicable (art. 26 C.F.)
6. Al igual que en la solidaridad pasiva, el Fisco posee el derecho de efectuar el cobro del tributo omitido o enterado incorrectamente,, tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta y según convenga a su interés.

Es más, puede llegar a presentarse una triple opción en la que el Fisco, al hacer exigible un tributo, pueda escoger entre el contribuyente directo, el obligado solidario y el responsable por sustitución.

SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTIA

Podemos definirlo como la persona, física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso,

en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Sobre este particular, Margain Manautou señala: “Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario por el responsable contribuyente”. (16)

Elementos:

1. El obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una persona moral. En la práctica la mayoría de las garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley de la materia.
2. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad. El obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.
3. Esta figura tributaria tiene su origen en el célebre principio del Derecho Procesal Fiscal, que se expresa mediante el aforismo latino “solve et repete” (literalmente: “Paga y repite”), que en esencia significa que el fisco jamás litiga sin garantía, es decir, que cuando un contribuyente no está de acuerdo con el cobro de un tributo y decide hacer valer en contra del mismo un recurso o medio de defensa legal debe paralelamente garantizar el pago del tributo impugnado más el de los posibles recargos y multas con el fin de que si el medio de defensa interpuesto se resuelve a favor de la autoridad hacendaria ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva dicha contribución.

En consecuencia, la figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso por la interposición de un recurso o medio de defensa o bien por alguna tramitación por parte del afectado y que por ende debe protegerse el derecho del Fisco a recaudarlos en el momento mismo en que se defina a su favor la situación jurídica controvertida que les dio origen.

4. El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último. Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del Fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

5. Al volverse exigible en definitiva el tributo de que se trate, el Fisco está en entera libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

2.6 CEDULA DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

CONCEPTO

Instrumento o documento jurídico que acredita la identidad de una persona y en la cual se certifica una determinada situación.

El Fisco al obtener la información que requiere de un contribuyente deberá asignarle una clave representada por las iniciales de los apellidos y nombre o razón social, así como la fecha de nacimiento o de constitución del contribuyente.

La clave se usará en todos los documentos que el contribuyente presente ante las autoridades fiscales. La clave se le dará a conocer al contribuyente a través de un documento denominado Cédula de Identificación Fiscal, la cual será expedida en los tiempos y bajo los lineamientos que el Fisco establezca.

DE LA DOCUMENTACIÓN PARA PERSONAS FÍSICAS

Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a través de Internet (Personas Físicas)

Fundamento Legal:
artículo 27 Código Fiscal de la Federación
Artículos 14, 15, 16 y 18 del Reglamento del C.F.F.

Esta opción será aplicable únicamente para aquellas personas que cuenten con la Clave Unica del Registro de Población.

- Envío de trámite de inscripción mediante el Sistema Electrónico de Avisos al Registro Federal de Contribuyentes por internet

El contribuyente deberá acudir 3 días hábiles después de haber enviado su trámite por internet a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda a su domicilio fiscal con la siguiente documentación:

- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal (original para cotejo)
- Original y fotocopia de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, estatal o municipal, sin que sea necesariamente alguna señaladas en el rubro "DEFINICIONES" (original para cotejo)

En caso de representación legal:

- Copia certificada y copia simple del poder notarial en el que se acredite la personalidad del representante o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público (copia certificada para cotejo)
- En su caso, original y fotocopia de identificación oficial del representante legal (original para cotejo)

Tratándose de los padres o tutores que ejerzan la patria potestad o tutela de menores de edad que actúen como representantes de los mismos, para acreditar la paternidad y/o tutela presentarán copia certificada y fotocopia del acta de nacimiento del menor expedida por el Registro Civil, así como escrito libre en que se manifieste la conformidad de los cónyuges y/o padres para que uno de ellos actúe como representante del menor, o en su caso, original y fotocopia de la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o la tutela, así como alguno de los documentos de identificación oficial de los padres o del tutor que funja como representante (indicados en el apartado “DEFINICIONES”).

Si se desea obtener la Cédula de Identificación Fiscal en forma inmediata a la entrega de su documentación en la Administración de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, además de cumplir con los requisitos para las personas físicas, deberá presentar como comprobante de domicilio alguno de los siguientes documentos:

- Estado de cuenta a nombre del contribuyente que proporcionen las instituciones que componen el estado financiero, con una antigüedad máxima de dos meses; el domicilio deberá coincidir con el manifestado en el formato R1, y con el domicilio impreso en la identificación oficial.
- Último pago del impuesto predial; en el caso de pagos parciales el recibo no debe tener una antigüedad mayor a cuatro meses, tratándose de pago anual, el recibo debe ser del ejercicio en curso, en cualquiera de estos caso el domicilio consignado en el recibo deberá coincidir con el manifestado en el formato R1, y con el domicilio impreso en la identificación oficial (este documento puede estar a nombre del contribuyente o un tercero)
- El último comprobante de pago de servicio de agua, luz, teléfono domiciliario (no celulares) siempre y cuando no tenga una antigüedad mayor a cuatro meses y que coincida con el domicilio manifestado en el formato R1 y con el domicilio impreso en la identificación oficial (este documentos puede estar a nombre del contribuyente o un tercero)
- Contrato de arrendamiento acompañado del último recibo de pago de renta que reúna requisitos fiscales, que coincida con el domicilio manifestado en el formato R1 y con el domicilio impreso en la identificación oficial (este documento puede estar a nombre del contribuyente o un tercero).

Cuando se presente comprobante de domicilio distinto a los antes señalados, la entrega de la Cédula de Identificación Fiscal se realizará 15 días posteriores a la entrega de su documentación.

DE LA DOCUMENTACIÓN PARA PERSONAS MORALES

Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a través de internet (Personas Morales)

Fundamento Legal:

artículo 27 Código Fiscal de la Federación

Artículos 14, 15, 16 y 18 del Reglamento del C.F.F.

Envío de trámite de inscripción mediante el Sistema Electrónico de Avisos al Registro Federal de Contribuyentes por internet.

El Representante Legal deberá acudir 3 días hábiles después de haber enviado su trámite por internet a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda a su domicilio fiscal con la siguiente documentación:

- Copia certificada y copia simple del documento debidamente protocolizado (copia certificada para cotejo)

Tratándose de personas distintas a sociedades mercantiles original o copia certificada y copia simple del documento constitutivo de la agrupación o en su caso, fotocopia de la publicación en el órgano oficial, periódico o gaceta oficial (original o copia para cotejo)

En caso de asociaciones en participación, original y fotocopia del contrato de la asociación en participación, con firma autógrafa del asociante y asociados o sus representantes legales (original para cotejo)

En caso de fideicomiso, original y fotocopia del contrato de fideicomiso, con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales (original para cotejo)

- Original y fotocopia de comprobante de domicilio fiscal (original para cotejo)

El Representante Legal deberá presentarse 15 días posteriores a la entrega de su documentación en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal para la entrega de la Cédula de Identificación Fiscal.

Tratándose de la Administración Pública (Federal, Estatal y Municipal)

Envío de trámite de inscripción mediante el Sistema Electrónico de Avisos al Registro Federal de Contribuyentes por internet

El Representante Legal deberá acudir 3 días hábiles después de haber enviado su trámite por internet a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda a su domicilio fiscal con la siguiente documentación:

- Decreto o acuerdo por el cual se crean dichas entidades, publicado en el órgano oficial
(fotocopia del periódico o Gaceta Oficial)
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del Representante Legal o carta poder firmada ante 2 testigos y ratificadas las firmas ante las Autoridades fiscales, notario o fedatario público (copia certificada para cotejo)
- Original y fotocopia de la identificación oficial del Representante Legal (original para cotejo)

El Representante Legal deberá acudir 3 días hábiles después de haber enviado su trámite por internet a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda a su domicilio fiscal con la siguiente documentación:

- Original y fotocopia del Estatuto de la Agrupación (original para cotejo)
- Original y fotocopia de la resolución de registro emitida por la autoridad laboral competente (original para cotejo)
- Original y fotocopia del comprobante de domicilio fiscal (original para cotejo)
- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que se acredite la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante 2 testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público (copia certificada para cotejo)
- Original y fotocopia de la identificación oficial del Representante Legal (original para cotejo)

El Representante Legal deberá presentarse 15 días posteriores a la entrega de su documentación en la Administración Local que corresponda a su domicilio fiscal para la entrega de la Cédula de Identificación Fiscal.

Tratándose de las demás figuras de agrupación que regule la legislación vigente:

Envío de trámite de inscripción mediante el Sistema Electrónico de Avisos al Registro Federal de Contribuyentes

El Representante Legal deberá acudir 3 días hábiles después de haber enviado su trámite por internet a la Administración Local que le corresponda con la siguiente documentación:

- Original y fotocopia del documento constitutivo que corresponda según lo establezca la ley de la materia (original para cotejo)

- Original y fotocopia del comprobante de domicilio fiscal (original para cotejo)

- Copia certificada y fotocopia del poder notarial con el que acredite la personalidad del Representante Legal o carta poder firmada ante 2 testigos y ratificadas las firmas ante as autoridades fiscales, notario o fedatario público (copia certificada para cotejo)

- Original y fotocopia de la identificación oficial del Representante Legal (original para cotejo)

El Representante Legal deberá presentarse 15 días posteriores a la entrega de su documentación en la Administración Local que corresponda a su domicilio fiscal para la entrega de la Cédula de Identificación Fiscal.

CAPITULO TERCERO

LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

La autoridad fiscal para tener pleno conocimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, cuenta con la facultad de comprobación o fiscalización, dicha facultad es considerada como el medio más eficaz de control de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

La fiscalización la define Roberto Alvarez como “una función de la Administración Tributaria que tiene la característica de ser eminentemente activa a diferencia de la recaudatoria que es fundamentalmente pasiva, mediante la cual la autoridad da respuesta al incumplimiento de los contribuyentes y cuyos objetivos son: a) En forma inmediata, persigue la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento, y b) en forma inmediata, busca alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente”. (17)

Por su parte Rogelio Martínez Vera, manifiesta que la fiscalización o inspección de tributos se puede definir de la siguiente manera: “Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”. (18)

Se debe considerar a la fiscalización como la verificación que se realiza mediante acciones concretas para cerciorarse del grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto formales como sustantivas, y en su caso descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, con el fin de que la autoridad las tome en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado y se apliquen las sanciones correctivas disciplinarias por la conducta antijurídica que asumió y que fue descubierta mediante la fiscalización.

La facultad de comprobación encuentra su fundamento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 16, así como en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 38, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 49, de donde se desprende que las autoridades fiscales están facultadas para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes siendo éstas el medio de fiscalización por excelencia.

17. Roberto Alvarez A., *La función de Fiscalización*, S. H. y C. P., México 1980

18. Rogelio Martínez Vera, *La fiscalización de Impuestos Federales*, México 1981, pág. 5

Las visitas de fiscalización domiciliarias pueden ser de dos formas:

- a)** Las de inspección, que buscan comprobar el cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente los impuestos regulados en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- b)** Las de auditoría que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias.

Durante el transcurso de la visita se levantarán actas parciales, en las que se asentarán todos los hechos conocidos, y al finalizar la visita se levantará un acta circunstanciada en la que se mencionarán todos los hechos u omisiones relativos a las obligaciones que fueron conocidos por la autoridad visitadora.

Estas actas se dividen en tres tipos:

Actas parciales, actas finales y actas complementarias.

Las actas parciales son las que se van levantando conforme se desarrolle la diligencia.

Las actas finales se elaboran al término de la visita domiciliaria y en ellas se asienta el resultado final obtenido de las actas parciales.

Por último las actas complementarias son aquellas que se levantan después de levantada el acta final, y que son el resultado de que la autoridad encuentre alguna situación irregular no contemplada en el transcurso de la visita. En estos actos es necesario que la autoridad expida nueva orden de visita para levantar las actas complementarias.

Las actas parcial, final y complementaria, deberán contener para su plena validez, la firma de la autoridad, del contribuyente y de los testigos.

3.1 DEFINICION DE INFRACCION

La palabra infracción deriva del latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto.

Armando Porras y López lo define de la siguiente manera:

“La infracción, en singular es la violación de la ley o de una norma jurídica en general.” “La infracción es la violación de la ley por un acto positivo “de hacer” o bien negativo o de “no hacer” que ordena la norma. La infracción puede ser civil, penal, administrativa, según la naturaleza de la norma. En la especie se trata de la infracción fiscal porque estamos ante el Código Fiscal de la Federación.

Miguel Angel García Domínguez:

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; la conducta ilícita es, esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Para que se de una infracción fiscal debe existir en la ley obligaciones o deberes fiscales o que aquellas o éstos se incumplan, pero es necesario además, que en la propia ley se señale, en forma expresa o explícita, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales.

Infracción fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la Administración.

Rafael I. Martínez Morales define la infracción como toda transgresión o incumplimiento de una ley que debe ser sancionado. Sin embargo por un principio de seguridad jurídica que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.

Sergio Francisco de la Garza define a la infracción como “toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”.

Infractor, es la persona física o moral que estando obligada a cumplir con las disposiciones fiscales, omite el cumplimiento de las obligaciones impuestas o bien que lo haga fuera de los plazos establecidos.

3.2. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES FISCALES

La determinación de los casos en que se debe el impuesto, de las personas obligadas al pago, de su cuantía, de los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es materia que en el estado moderno aparece regulada por el ordenamiento con disposiciones imperativas a cuya observancia quedan obligados tanto los órganos del Estado como las personas sujetas a su potestad. De estas disposiciones por tanto surgen deberes del contribuyente frente al Estado.

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante, oportuna, completa y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

Las infracciones que dan origen a sanciones fiscales son tanto el incumplimiento de la obligación fiscal de pagar, como otras conductas antijurídicas que pueden agruparse en la figura del incumplimiento de deberes formales, o sea, de aquellos deberes que tienen contribuyentes, fedatarios y aun terceros, de colaboración con la autoridad fiscal con el fin de asegurar que ésta reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias; hay pues dos tipos de infracciones fiscales: sustantivas y formales.

La infracción fiscal puede estar constituida por la omisión de actos ordenados y por la ejecución de los prohibidos; la conducta ilícita es, esencialmente, no cumplir con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Para que se de una infracción fiscal debe existir en la ley obligaciones o deberes fiscales y que aquellas o éstos se incumplan, pero es necesario, además, que en la propia ley se señale, en forma expresa o explícita, cuales incumplimientos configuran infracciones y dan origen a la aplicación de sanciones fiscales.

La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación fiscal, porque al no cumplirse las mismas se menoscaban la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección jurídica; estas infracciones producen daño o lesión inmediato y directo a los bienes jurídicos que la ley fiscal penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

La infracción fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la administración estatal, pone en riesgo la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y

puntualmente el pago de los impuestos; estas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados sino que solo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para dichos bienes, las normas que las establecen tutelan de modo indirecto dichos bienes.

Las normas fiscales-penales responden, pues, a la necesidad de defensa de la sociedad contra acciones de daño o de peligro para la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; siendo la transgresión fiscal un serio ataque a tales bienes, no se puede permanecer indiferente a tal ataque, porque ello sería peligroso para el Estado y para la sociedad en general.

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están además tipificados como delitos; en otras palabras, el legislador puede considerar una misma conducta como infracción fiscal y como delito y ha configurado tipos legales mixtos, o bien ambivalentes, que traen aparejada simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo; el proceso penal y el procedimiento administrativo: la sanción penal privativa de libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica: en estos casos, la sanción por el delito y la sanción por la infracción se aplican de manera autónoma.

Los ilícitos mixtos o ambivalentes se justifican porque dada su gravedad se considera necesario que sean sancionados con pena privativa de libertad, y ésta solo puede ser impuesta por un juez; se mide la importancia de la reprobación del acto por la gravedad de la pena; pero para que la lesión del bien jurídicamente tutelado no se agrave por la normal dilación del juicio penal, se ha considerado necesario que la obtención de la reparación de los daños y perjuicios y el pago de la pena económica se dejen en manos de la administración fiscal que tiene, en el procedimiento administrativo, un instrumento jurídico más rápido y expedito que el proceso penal para lograr que se reparen los daños y perjuicios y se satisfaga la sanción económica, es decir, que se paguen el impuesto omitido, los recargos causados y la multa.

Nuestra legislación, y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define lo que constituye genéricamente una infracción, y se limita a enunciar las conductas que considera en la especie como tales.

Por tanto, será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión, y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". De esta forma el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones.

Por lo tanto, tienen carácter de sujetos responsables en la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales y son, conforme a lo dispuesto en los artículos 40 fracción II, 41 fracción II, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: la Procuraduría Fiscal de la Federación y las autoridades administradoras y recaudadoras, en términos de lo dispuesto por el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al ser la infracción una conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica el incumplimiento 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 tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

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 un dar: el pago de las contribuciones y sus accesorios.

Nuestro Código Fiscal de la Federación regula este tipo de infracciones en sus artículos 76 y 78 y las podemos clasificar 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.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal, estas sanciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de reincidencia, de infracciones continuadas, de utilización indebida de documentos o de la contabilidad, y cuando se trate de contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.

La disminución de la multa procede si se paga dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor la resolución de la sanción, y cuando el infractor cuente con estados financieros dictaminados, en los términos de los artículos 75 fracción VI y 77 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Es conveniente señalar que cuando se trate de un contribuyente menor, las multas deberán ser impuestas al 50% de los montos establecidos.

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).

También se concede un beneficio por pronto pago, consistente en una reducción del 50 % de la multa, si ésta se cubre dentro de los 15 días posteriores a la fecha en que se hubiere notificado su determinación.

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan la siguiente relación casuística:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, omisión de cita de la clave, hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida.
2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales. También se incluye el caso de que se presenten incompletas o con errores.
4. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
5. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
6. No cumplir con los requisitos fiscales al efectuar microfilmaciones.
7. Señalar un domicilio fiscal legalmente improcedente para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

Por otra parte el artículo 85 regula infracciones por incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias, no proporcionar documentos que sean requeridos o, no conservar la documentación que se deje en depósito.

En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos consistentes en:

- No exigir un pago total que sea debido, o recibirlo en forma distinta a la prevista por las normas fiscales; asentar hechos o datos falsos, o requerir prestaciones no previstas en las leyes.
- Por lo que se refiere a las infracciones a cargo de terceros, de acuerdo con el artículo 89 se producen por asesorar, aconsejar o colaborar en la omisión de contribuciones, o alteración de documentos o datos, o por ser cómplice de cualquier otra manera.
- De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, las multas quedan sujetas a indexación conforme lo disponga

cada año la *Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales*, conocida como *Ley Miscelánea*.

Para el año de 1987 se estableció en el artículo tercero, fracción II de esta ley, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986, que el factor de indexación sería 2.20, y en la disposición 11 de la Miscelánea Fiscal, publicada en el Diario Oficial del 2 de marzo de 1987, se hizo la actualización de valores conforme a ese factor.

Al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

1. Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una persona por la comisión de una infracción.
2. Usar documentos, ya sean falsos, que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.
3. Utilizar dos o más sistemas de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente.
4. Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
5. Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.
6. Cometer una infracción en forma continuada.

También se deberán considerar las siguientes reglas: cuando una conducta implique la omisión de diversas infracciones, sólo se aplicará la multa mayor; cuando se incurra en la infracción por cumplimiento extemporáneo pero espontáneo, o se hubiere cometido por causa de fuerza mayor o de caso fortuito, la autoridad no deberá imponer multa alguna.

No se considera que el cumplimiento es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por la autoridad, o cuando sea corregida después de cualquier gestión de autoridad.

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

- a) Infracciones de omisión e infracciones de comisión. Las primeras, son aquellas que originan la violación a una disposición fiscal sin el ánimo de causar un perjuicio económico al Fisco, no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones. Las infracciones de comisión son aquellas que se cometen con pleno conocimiento y deliberado propósito del infractor de causar un perjuicio a los intereses del Fisco.

Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

- b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.
- c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.
- d) Leves y graves. Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

3.3 INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

El artículo 79 del Código Fiscal de la Federación señala:

Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

No inscribirse en el RFC

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

No inscribir a terceras personas en el RFC, cuando se esté obligado a ello

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

No presentar avisos al RFC

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

No citar la clave del RFC

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

Cuando se autorizan actas constitutivas sin inscribirse en el RFC

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

Señalar otro domicilio fiscal

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

No asentar o asentar incorrectamente el RFC de los socios en actas de asamblea

VII. 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, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

No asentar o asentar incorrectamente el RFC en escrituras públicas

VIII. 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, conforme al octavo párrafo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

No verificar la clave del RFC

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

3.4 LA SANCION Y SU CLASIFICACION

El derecho no es eficaz sin la existencia de disposiciones coercibles y mucho menos tratándose respecto del pago de las contribuciones porque la recaudación sería menor sin la imposición de sanciones.

En los últimos años se han incorporado mayores obligaciones impositivas y mayores sanciones, es así como la autoridad induce al contribuyente para cumplir con sus deberes fiscales. De esta manera la autoridad incrementa las cargas administrativas de los contribuyentes al convertirse en coadyuvante de la actividad fiscalizadora del Estado.

La imposición de las penas o sanciones penales es propia y exclusiva de la autoridad judicial, pero la imposición de las sanciones administrativas corresponde a la Administración Pública. Miguel Acosta Romero define a la sanción como la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto, que se aplica en caso de infracción. El sujeto de derecho que viola o no observa el cumplimiento de la norma, se hace acreedor a una sanción; luego una de las consecuencias de esa violación es precisamente la sanción. La sanción en sí se ha definido diciendo que es el castigo que la autoridad impone para quien viola una ley, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena. (19).

La sanción fiscal es esencialmente económica, es decir, sus efectos son económicamente reparatorios para el fisco precisándose en el artículo 42 que establece las cantidades en dinero por concepto de multas a quienes se hacen acreedores por violación a las leyes fiscales.

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

La coacción, afirma García Máynez, es la aplicación forzada de la sanción. Si a un causante se le requiere para que pague un crédito fiscal y se niega a pagar, la autoridad, mediante una multa o un embargo, obligará, “coaccionará” al sujeto pasivo del impuesto para que pague.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Máynez como la “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”. Abundando en este concepto el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico

19. Miguel Acosta Romero, *Compendio de Derecho Administrativo*, México 1998, p. 548.

engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.(20)

El propio Eduardo García Máynez opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. En este orden de ideas, del examen de las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, encuentra que son dos las posibilidades para una división general de las sanciones; las de coincidencia y las de no coincidencia.

En el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado.

En el segundo caso, a veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. Aquí la sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicio sufridos, pero, como se puede observar, ya no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

El autor en cita comenta que las sanciones no se agotan en los dos tipos ya examinados, o sea, el cumplimiento forzoso y la indemnización, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente.

En tales casos, dice, no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surge así, al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora.

Las ideas anteriores se resumen en el siguiente cuadro sinóptico:

COINCIDENCIA

Cumplimiento forzoso (su fin
Consiste en obtener coactiva-
mente la observancia de la
norma infringida

RELACIONES ENTRE EL DEBER PRIMARIO Y EL CONSTITUTIVO DE LA SANCION

- I. Indemnización (Tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario).

NO COINCIDENCIA

- II. Castigo. (Su finalidad Inmediata es afflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes).

Las sanciones a que se refiere el cuadro anterior constituyen, en opinión de Eduardo García Máynes, las formas simples de las sanciones jurídicas, pero al lado de ellas existen las mixtas o complejas, que resultan de la combinación o suma de las simples. Conviene aclarar que no debe confundirse entre sanción mixta y acumulación de sanciones, pues la primera es consecuencia de una sola violación y la segunda de varias violaciones por una misma persona.

Las combinaciones posibles son:

1. Cumplimiento más indemnización.
2. Cumplimiento más castigo
3. Indemnización más castigo
4. Cumplimiento más indemnización más castigo.

Podemos observar, del estudio de la clasificación de las sanciones que elabora Eduardo García Máynez, que hay sanciones satisficentes (en relación a la

víctima del acto violatorio), constituídas por el cumplimiento forzoso y la indemnización, y aflictivas (en relación al violador de la norma), constituídas por los castigos.

En México, en materia fiscal sólo las aflictivas son consideradas como sanciones, pues a las satisfactorias, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se les considera sanciones.

En este orden de ideas, en el Derecho Tributario Mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.

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

Es ilícito incumplir las obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales, y ya sean estas últimas a cargo de los sujetos pasivos principales o de los sujetos pasivos secundarios; cualquiera que sea el tipo de incumplimiento que cometa cualquiera que sea la clase de sujeto, dará lugar a sanciones.

El ilícito consistente en no cumplir una obligación fiscal sustantiva en la fecha o dentro del plazo que para tal efecto se establece en el ley, trae consigo las siguientes consecuencias concurrentes:

A).- Que la autoridad administrativa le exija coactivamente al infractor, mediante el procedimiento de ejecución fiscal:

1.- El pago del crédito fiscal.

2.- El pago de recargos sobre el monto del crédito, por cada mes o fracción que transcurra a partir de la fecha de exigibilidad hasta que se efectue el pago (art. 21 del C.F.F).

3.- El pago de los gastos de ejecución (art. 20 C.F.F.).

B).- Que la autoridad administrativa le imponga una pena económica.

C).- En algunos casos, que la autoridad jurisdiccional le imponga una pena privativa de libertad.

A su vez las infracciones que se configuran con el incumplimiento de una obligación formal pueden acarrear las consecuencias que a continuación se listan:

A.- Si son sujetos pasivos secundarios, en ciertos supuestos, que se conviertan en obligados solidarios del crédito fiscal.

B.- Si se trata de sujetos pasivos principales y de obligaciones relativas a la cuantificación de la base gravable, que la autoridad fiscal quede facultada para realizar tal cuantificación de manera suplementaria, por medio del mismo procedimiento o a través de otro procedimiento alternativo.

C.- Tanto respecto de los sujetos pasivos principales como por lo que se refiere a los sujetos pasivos secundarios, si se trata de obligaciones cuyo cumplimiento es imprescindible, cuando la autoridad fiscal no tiene medios alternativos para suplir la acción que el particular está obligado a realizar, si después de requerido éste no se realiza, la autoridad fiscal puede apremiar al sujeto con multas, puede emplear el auxilio de la fuerza pública, y puede hacer la consignación respectiva por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad.

D.- Que la autoridad administrativa le imponga una pena económica, tanto si son sujetos pasivos principales como si son sujetos pasivos secundarios.

Las consecuencias o sanciones anteriores las podemos clasificar en dos tipos básicos:

1.- Las sanciones que se imponen para que se remueva la violación, o sea, para colocar las cosas, tanto como sea posible, en el estado en que se encontrarían de no haberse cometido la infracción, es decir, de haberse cumplido la obligación; pueden ser de dos clases:

A).- Que tienen un fin satisfaciente o de restitución, es decir, que buscan que se cumpla, aun cuando sea extemporáneamente, la obligación original.

B).- Que tienen un fin compensatorio y reparatorio, o sea que pretenden reparar el daño, compensar el perjuicio causado por el incumplimiento, imponiendo una obligación adicional, indemnizatoria.

2.- Las sanciones que tienen finalidades intimidatorias, preventivas, represivas, aflictivas, expiatorias y ejemplarizantes, que se aplican porque la violación se ha producido.

Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir de que se cometan las infracciones; al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se busca escarmentarle para evitar que reincida; la ejemplaridad del castigo impuesto al infractor sirva para reforzamiento a la disuasión para los demás infractores potenciales.

Estas sanciones pueden ser, así mismo de dos clases:

- A) Las penas económicas aplicadas por la autoridad administrativa; y
- B) Las penas privativas de libertad impuestas por la autoridad jurisdiccional.

Sin embargo, dado que estas dos clases de sanciones penales persiguen las mismas finalidades, podemos afirmar que ambas tienen la misma naturaleza, que no hay diferencia de esencia, sino de grado, entre la pena económica que aplica la autoridad administrativa y la pena privativa de libertad que impone la autoridad jurisdiccional. Se diferencian por la gravedad, cuantitativamente y no cualitativamente. La pena administrativa es, pues, una verdadera pena, cuyo concepto se alcanza dentro de una construcción sistemática de las sanciones en el campo jurídico.

Mayolo Sánchez Hernández clasifica a las sanciones en tres grupos:

En un primer grupo, se encuentran las sanciones atendiendo a la autoridad que las impone:

- a) **Sanciones administrativas.**- Son las que impone la autoridad administrativa o fiscal. Ejemplos: la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de actividades, destitución o suspensión de cargos públicos, etc.
- b) **Sanciones penales.**- Son las que impone una autoridad judicial. Ejemplos: la multa, la prisión, la pérdida de los instrumentos del delito, la destitución o suspensión de funciones o empleos, etc.

En un segundo grupo, se encuentran las sanciones principales, accesorias y subsidiarias.

- a) **Sanciones principales.**- Son las que se imponen como castigo por transgresión de la norma. Ejemplos: la multa, la prisión, etc.
- b) **Sanciones accesorias.**- Son las que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado. Ejemplos: El decomiso de las mercancías introducidas en contrabando, la intervención, etc.
- c) **Sanciones subsidiarias.**- Son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida. Ejemplos: prisión subsidiaria para el caso de insolvencia económica del sancionado por una multa.

En un tercero y último grupo, se encuentran las sanciones correctivas y disciplinarias.

- a) **Sanciones correctivas.**- Son las que se imponen en virtud de los poderes genéricos de la Administración sobre los administrados. Estas comprenden: las sanciones de policía administrativas (multas por violación a reglamentos

gubernativos y de buen gobierno); las sanciones por incumplimiento de los deberes de prestación –obligaciones de hacer o no hacer- de los administrados (multas fiscales).

b) **Sanciones disciplinarias.**- Son las impuestas a los administrados sometidos a alguna especial relación de poder (régimen al que están sujetos los servidores públicos; régimen al que están sujetos los usuarios de los establecimientos públicos).

3.5 LA MULTA FISCAL

3.5.1. CONCEPTO

Armando Porras y López la define como:

Una sanción cuyo contenido económico es una especie de indemnización a favor del fisco. (21)

Ahora bien, a propósito de los requisitos constitucionales para la procedencia de las multas, la Suprema Corte de Justicia ha dicho: "Si tratándose de multas, la autoridad que las impone se limita a citar los textos en la ley que considere infringidos, pero omite expresar en que consisten los hechos que estimó infractores y los motivos y razones por lo que las disposiciones legales que cita son aplicables del procedimiento, la simple notificación de que se impone una multa, no es suficiente para justificar la legalidad del acto, sino que precisar que se haga saber al multado la causa en que se fundó la autoridad responsable, porque de otra suerte mal podría presentar sus pruebas y defenderse". (Sem. Jud. De la Fed. Tomo XVIII, pag. 653).

El artículo 21 Constitucional no fija límite alguno a las multas que pueden imponer las autoridades administrativas; pero si dichas multas se fundan, no en lo preceptuado por dicho artículo, sino en alguna ley especial, a lo mandado en ésta habrá que atenerse para fijar la legalidad de la multa; pues los actos reclamados deben examinarse de acuerdo con las leyes en que de hecho se apoyan, y no de acuerdo con las que podrían servirles de fundamento, pero que no fueron invocadas como tal por las autoridades responsables. (Quinta Etapa: Tomo XIX, pag. 723. Nicandro Ortiz y Cía., S en C.).

Según Otto Mayer, la multa no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público; el Fisco debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil. Pero, en concepto de dicho autor, "con lo que puede compararse en realidad es con el derecho a la indemnización: se debe al Estado una indemnización por el aumento de los gastos de vigilancia que semejantes empresas le ocasionan y por las pérdidas que sufre en virtud de los fraudes que a veces se logra cometer; quien es atrapado una vez pagará también por todos los otros". (22)

También Bielsa considera la multa principalmente como una indemnización. Dice que la multa fiscal, desde que es impuesta por incumplimiento de una obligación administrativa o financiera, es una sanción administrativa, que

21 Armando Porras, *Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación*, México 1977, pág. 57.

22 Otto Mayer, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1950, tomo II, págs 306 y sigs.

genera responsabilidad y su objeto o fin es, en cierto modo “disciplinario”, lo que explica por qué cuando se trata de actos bilaterales la multa se impone a cada parte interviniente. Pero –concluye- su relativo carácter o fin de indemnización es indudable, y no lo niega la circunstancia de que la multa sea, dos, tres y hasta diez veces el monto de la contribución no pagada. Las multas fiscales equivalentes a varias veces la suma debida “compensan”, en el *patrimonio fiscal*, las evasiones ilícitas no descubiertas. Hay, mediante ella una especie de reintegración de lo que el fisco debe percibir normal y legalmente. (23)

El autor italiano G. de Francisci Gerbino, por el contrario, sostiene que es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un “carácter financiero”, Puesto que estas multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas. (24)

Manzini, el notable penalista italiano, critica que se asigne a la pena pecuniaria fiscal la función de resarcimiento del daño sufrido por el Erario, ya que, “aparte de que a veces no existe daño, el resarcimiento sería excesivamente desproporcionado al perjuicio por poderse considerar como tal, a menos que se quiera reconocer en el Estado un voraz aprovechador”.

Reconoce no obstante que las sanciones pecuniarias tienen un doble carácter, de reacción penal y de beneficio fiscal, según el Derecho de Hacienda Italiano, porque es característico de dichas penas que consistan en un múltiplo del daño que el Estado ha sufrido o habría podido sufrir y en esto es manifiesto que al propósito de castigar al culpable se asocia el de un lucro para el fisco, independientemente de la culpabilidad. Este propósito de lucro es censurado por Manzini en los siguientes términos:

“Las penas de hacienda se fundan precisamente sobre este daño, hipotético o efectivo, y compensan al Estado del peligro corrido, del perjuicio sufrido, de la vigilancia ejercitada, de los fraudes no descubiertos, en proporción a menudo leonina. Se puede decir que el fisco razona así: “si consigo atrapar a uno, éste paga por todos, concepto que carece de toda base jurídica y de contenido racional y ético”.

Según este autor, el doble carácter de las sanciones pecuniarias se explica históricamente porque la “personificación del fisco y su sumisión a las normas del derecho privado hicieron que las sanciones fiscales asumieran desde un principio el carácter de sanciones civiles, carácter que por tradición histórica y

23 Rafael Bielsa, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires 1956, tomo IV, págs. 523 y sigs.

24 *Diritto Amministrativo Italiano*, V. E. Orlando, vol. IX, parte 2ª, pág. 153.

por incuria legislativa, se conserva todavía...”(25)

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. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden *secundario*. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además, como dice Manzini, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja “atrapar” por el Fisco compensa las evasiones no descubiertas. Mas bien creo que las multas cuyo importe equivale a varias veces el monto del impuesto dejado de cubrir, se explican también por razones históricas.

Recordemos que según la etimología latina, multa significa “multiplicación” y denota el aumento que se hacía en el derecho romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las ordenes de un magistrado, pudiendo aumentar día a día a fin de romper la resistencia del multado. (26)

El Licenciado Luis G. Labastida en el siglo pasado, criticando las penas administrativas contenidas en la Ordenanza de Aduanas de 1891, sostuvo que las multas por infracciones de las leyes de impuestos “son puramente reparaciones de carácter civil” ya que tales infracciones no importan “mas que la falta de cumplimiento de una obligación de carácter civil”. Funda tal afirmación en las siguientes consideraciones:

“La Constitución ha establecido el deber de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, y el que no cumpla con ese deber, se constituye deudor, pero no delincuente; ahora bien, al deudor se le compulsa y apremia por los medios coercitivos de que la autoridad dispone para que satisfaga su adeudo, y aún se le exigen los recargos y las indemnizaciones correspondientes, pero no se le aplica una pena que, por estar exclusivamente reservada para delito, lleva siempre consigo la ignominia”. (27)

Ahora bien, es evidente que esta concepción civilista de la relación tributaria ha sido completamente desechada y que la nota fundamental del moderno Derecho Tributario es la naturaleza pública de la obligación fiscal. Por consiguiente, es también inadmisibles la consecuencia derivada de esta tesis civilista, que consiste en sostener que la multa tiene el carácter de reparación

25 Vincenzo Manzini, ob. cit., págs 178 y sigs.

26 Mommsen, *El Derecho Penal Romano*, tomo I, pág. 53

27 *Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal*, México, 1899, pág. 290

civil del daño producido al Fisco.

Por otra parte, la multa no es un mero accesorio del crédito fiscal constituido por el gravamen que se omitió sino como se ha dicho antes, constituye una sanción que como tal tiene sus propias características, por lo que no es técnicamente correcto el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor que considera a las sanciones como accesorios de las contribuciones y de la misma naturaleza de éstas.

3.5.2 AUTORIDADES EJECUTORAS

ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN

Objetivo

Instrumentar y operar las acciones de fiscalización señaladas en los planes y programas de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y por la Administración Estatal de Auditoría Fiscal para su jurisdicción, a fin de asegurar el interés del fisco y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

Funciones

Aplicar la política, los programas, sistemas, procedimientos y métodos de trabajo, establecidos por la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, y en las materias de su competencia, las reglas generales y los criterios establecidos por la Administración General Jurídica de Ingresos o por las Unidades Administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto de impuestos y su determinación, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal.

Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal en los casos en que la Ley lo señale; así como levantarlo cuando proceda; igualmente ordenará y practicará visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, reconocimientos aduaneros derivados del mecanismo de selección automatizado, verificaciones y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, incluyendo los que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal.

En cuanto a los establecimientos de los contribuyentes practicará las clausuras preventivas de los mismos por no expedir o no entregar comprobantes de sus actividades; que los expedidos no reúnan requisitos fiscales, o que los datos asentados en el comprobante correspondan a persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

Solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización; y en materia de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación, verificar y, en su caso, determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías de procedencia extranjera, así como comprobar de conformidad

con los acuerdos, convenios o tratados en materia fiscal o aduanera de los que México sea parte, el cumplimiento de obligaciones a cargo de importadores, exportadores o productores; verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior; la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera y de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fisco Federal.

Tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; notificar a las autoridades del país de procedencia, en los términos del convenio internacional correspondiente, la localización de los vehículos o aeronaves robados u objeto de disposición ilícita, así como resolver acerca de su devolución y del cobro de los gastos autorizados que se hubieran ocasionado; imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo a los requerimientos que formule en los términos de este párrafo; prorrogar los plazos en que se deban concluir las visitas domiciliarias o revisiones que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades.

Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo; así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción V apartado C del artículo 21 del Reglamento Interior, así como autorizar prórrogas para su presentación; pudiendo efectuar los requerimientos, a que este párrafo se refiere, a los contribuyentes, responsables solidarios, terceros con ellos relacionados y a los mencionados contadores con domicilio fuera de su circunscripción territorial, cuando tengan relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial. Tratándose de las revisiones previstas en este párrafo, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.

Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por las aduanas de su circunscripción territorial o por otras autoridades fiscales; así como ordenar, cuando proceda, la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión de los procedimientos a que se refiere este párrafo, previa calificación y aceptación de las garantía del interés

fiscal; habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad fiscal y aduanera así como poner a disposición de la Unidad Administrativa competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la mercancía de procedencia extranjera que haya pasado a propiedad del Fisco Federal, como consecuencia de un procedimiento aduanero que sea de su competencia.

Determinar conforme a la ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías de importación o el valor comercial de las mercancías de exportación.

Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado, sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales de los contribuyentes, o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como efectuar su revisión respecto de los contribuyentes de su competencia para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar.

Informar a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de las irregularidades cometidas por contadores públicos al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, o de dictámenes relativos a operaciones de enajenación de acciones, o de cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones, que ameriten exhortar o amonestar al contador público o bien, la suspensión o cancelación del registro correspondiente por no cumplir con las disposiciones fiscales; proponer a dicha Administración General el exhorto o la amonestación al contador público o la suspensión o cancelación del registro correspondiente, en los casos en que proceda, por no cumplir con las disposiciones fiscales.

Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por contador público registrado; así como de las visitas domiciliarias de auditoría y de inspección, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades, así como imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, en las materias de su competencia, y por omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social; así como colaborar con la autoridad competente en la investigación de hechos que puedan constituir infracciones administrativas, delitos fiscales, o delitos cometidos por servidores públicos del SAT.

Designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia y coordinar acciones en

las materias de su competencia, con las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, para el mejor ejercicio de sus facultades.

Ordenar y practicar visitas a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de las solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; así como solicitar la expedición de los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan.

Coordinar la Administración de los recursos humanos, financieros y materiales asignados a las Unidades Administrativas a su cargo.

Apoyar directamente a los contribuyentes en la resolución de asuntos individuales y concretos relativos a los trámites administrativos que realicen ante las autoridades fiscales, sin interferir en las funciones de la autoridad fiscal.

Ejercer las facultades que en el ámbito de su competencia les atribuya cualquier disposición jurídica o les confiera el Presidente del Servicio de Administración Tributaria.

ABOGADOS EJECUTORES

Funciones

1. Notificación de multas fiscales.

El abogado executor recibe los documentos correspondientes a las multas fiscales impuestas a contribuyentes para su cobro por los siguientes casos:

1. La omisión de pago sea descubierta por las autoridades fiscales.
2. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
3. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores

titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias y por lo tanto sancionatorias:

- No presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias
- Presentar declaraciones, solicitudes y avisos con errores
- No pagar contribuciones dentro del plazo, salvo que el pago sea espontáneo
- No efectuar los pagos provisionales
- No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontánea
- No presentar información de las razones por las cuales no se determinó el impuesto
- No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, etc y los datos requeridos dentro del plazo señalado
- No proporcionar información requerida en su plazo a que se refiere el artículo 20 penúltimo párrafo del Código Fiscal
- No proporcionar información relativa a los clientes, respecto a la impresión de comprobantes.
- No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladas
- No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal
- No proporcionar información a quien se les otorgó donativos
- No dar información de operaciones a través de fideicomisos
- No dar información sobre las inversiones
- No dar información sobre maquiladoras de exportación, empresas de comercio exterior, etc.
- No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero
- No presentar la información los contribuyentes que se señalan a que se refiere el artículo 19 fracc II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
- No proporcionar información de los controles físico o volumétrico
- No presentar aviso cuando se deje de ser residente en México
- No estar registrados en el Registro Federal de Contribuyentes
- No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios
- No proporcionar la información de ventas a maquiladoras
- No proporcionar constancia
- No contar con controles volumétricos

2. Cobro coactivo de las multas impuestas

3. Ejecución de Embargo

4. Ampliación de Embargo

3.5.3 PROCEDIMIENTO DE COBRO

El Servicio de Administración Tributaria por conducto de las Administraciones Locales de Recaudación emite los documentos correspondientes a multas impuestas a contribuyentes, mismos que contienen los datos de la persona a quien va dirigido, por lo que el abogado executor deberá constituirse en el domicilio del contribuyente para practicar la notificación del acto administrativo la cual de acuerdo al artículo 134 del Código Fiscal de la Federación puede ser:

Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del Código Fiscal y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y el Código Fiscal.

Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal.

Cuando se trate de notificaciones o actos, que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad en lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

Cuando la persona a quien deba de notificarse personalmente no se encontrara en el lugar, se dejará citatorio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o

para que acuda a notificarse dentro de un plazo de 6 días a las oficinas de las autoridades fiscales

En el caso de que la persona a quien habrá de notificarse o su representante legal no acudieran a la cita se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que éstos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quien debe notificarse se presentan en las mismas.

También se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al realizar alguna instancia o en el curso de algún procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo a realizar uno o varios de los actos siguientes:

- * Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la última declaración o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o la que resulte de la determinación formulada por la autoridad. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.
- * Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad, salvo que se trate de declaraciones en que basta con no atender un requerimiento.

El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el

incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

- * Imponer la multa que corresponda en los términos del Código Fiscal y requerir la presentación del documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis para los subsecuentes requerimientos. Si no se atiende el requerimiento, se impondrá la multa correspondiente, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

Una vez notificado el contribuyente deberá acudir a la Administración Local correspondiente a su domicilio para hacer aclaraciones dentro de un plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución referentes a omisión en la presentación de una declaración provisional o de ejercicio; imposición de multas; omisión de contribuciones por error aritmético; infracciones relacionadas con el R.F.C.; no presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias o presentarlas con errores; o no efectuar los pagos provisionales de una contribución.

La multa es independiente de las contribuciones y sus accesorios y puede el contribuyente solicitar la reducción del 50% siempre y cuando sus ingresos no excedan de \$1,750,000 en el ejercicio inmediato anterior y lo solicite por escrito ante la autoridad competente.

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a aquel en que se le haya notificado el acto. Sólo procede la condonación de multas que hayan quedado firmes siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

En caso de que el plazo de ley transcurra y el contribuyente no realice el pago de la multa impuesta, la autoridad fiscal exigirá el pago de los créditos fiscales mediante el PAE, es decir, que se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal, el cual se levantará si el contribuyente garantiza el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141 A del Código Fiscal de la Federación.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

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

V. Embargo en la vía administrativa

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

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en las que precise las razones del embargo.

El embargo precautorio quedará firme si dentro del plazo de tres días el obligado no desvirtúa el monto por el que se realizó el embargo.

El otorgamiento de las garantías fiscales no se pueden dispensar en ningún caso. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que las garantías sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal.

Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato a embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco; a embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El ejecutor designado por el Jefe de la Oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, levantando acta pormenorizada de esta diligencia de la cual se le entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital

II Señalar la autoridad que lo emite

III Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate

IV Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre de la persona a la que va dirigido. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I. Dinero

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles

IV. Bienes inmuebles. En este caso el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentren en copropiedad o pertenecen a alguna sociedad conyugal.

La persona con quien se entienda la diligencia podrá designar a dos testigos los cuales deberán firmar al término de ésta y si se negaran a hacerlo se asentará en el acta sin afectar esto la legalidad del embargo. En caso de que no se quisiera señalar a los testigos el ejecutor tendrá la facultad de designarlos.

Asimismo el ejecutor señalará bienes para embargar cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o cuando los bienes se encuentren fuera de la oficina ejecutora o que reporten gravamen real o embargo anterior o bienes de fácil descomposición, deterioro o materias inflamables.

Cuando el contribuyente, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, estas podrán solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución por el cual el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras necesarias para que el depositario tome posesión de los bienes o del inmueble.

Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda de un depositario. En los embargos de bienes raíces o negociaciones los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

3.5.4 FORMAS DE EXTINCIÓN

En el Derecho Penal ordinario, el *jus puniendi* del Estado tiene dos aspectos: el que se refiere a la actividad realizada para obtener que el delincuente sea sancionado –que constituye la acción penal- y el relativo a la actividad que se dirige a obtener la ejecución y cumplimiento de la sanción impuesta.

Estos aspectos corresponden a lo que se llama “derecho de acción” y derecho de ejecución” que pueden extinguirse por diversas causas, como cumplimiento de la pena, amnistía, indulto, muerte del delincuente, prescripción, etc., que producen comcomitantemente la extinción de la responsabilidad penal.

De la misma manera tratándose de las infracciones administrativas en materia fiscal, la actividad punitiva de la administrativa ofrece esas dos fases. *Primera*: la que está constituida por todas diligencias encaminadas a investigar y constatar la infracción y la responsabilidad del infractor, que culmina con la imposición de la pena administrativa correspondiente y que fue llamada en el primer Código Fiscal de la Federación “acción administrativa del Fisco para el castigo de infracciones a leyes fiscales” (art. 58), y *Segunda*: la actividad efectuada por los órganos fiscales para obtener el cumplimiento y ejecución de la sanción administrativa impuesta al infractor. Cabe observar en relación con esta última etapa, que como la sanción fiscal que se aplica en la inmensa mayoría de los casos es la multa, la actividad tendiente a obtener el cumplimiento de la pena se traduce generalmente en el cobro de la multa impuesta, la que en este aspecto, y sin dejar de tener el carácter de sanción, constituye un crédito fiscal.

Ahora bien, la acción administrativa del Fisco para el castigo de las infracciones a las disposiciones fiscales y el derecho a exigir el pago de las multas, se extinguen también por causas que se estudian a continuación y que acarrearán consiguientemente la extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales.

1. CUMPLIMIENTO DE LA PENA. PAGO.

La causa más frecuente de extinción de la responsabilidad por infracciones fiscales es el cumplimiento de la sanción impuesta, o sea, el pago de la cantidad en dinero que ha sido determinada como multa.

De acuerdo con su acepción jurídica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón de existir.

El pago de ésta, por tener la multa el carácter de crédito fiscal para los efectos de su cobro, se rige en general por las disposiciones que señala el vigente Código Fiscal de la Federación en el artículo 20 respecto del pago de los créditos fiscales.

El propio artículo dispone que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden: I. Gastos de Ejecución; II. Recargos; III. Multas; y IV. La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del mismo Código, que se aplica en caso de cheques no cobrados.

Esta disposición traslada al campo tributario una norma de Derecho privado que se contiene en el artículo 2094 del Código Civil para el Distrito Federal y aplicable en materia federal, que establece que las cantidades pagadas a cuenta de deudas con intereses no se imputarán al capital mientras hubiere intereses vencidos y no pagados, salvo convenio en contrario.

DIVERSOS TIPOS DE PAGO

Dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos.

Pago liso y llano de lo debido

Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Esta hipótesis representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto, a ese oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue.

Pago de lo indebido

Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. El artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para esta hipótesis la figura de la “devolución del pago de lo indebido”, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no debe, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

Pago bajo protesta

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

En México el Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero una disposición del artículo 22 de este ordenamiento implica un reconocimiento parcial

del pago bajo protesta. El cuarto párrafo de este artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

Pago provisional

Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del Fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Pago extemporáneo

Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aún cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago. Dicho en otras palabras, en ésta hipótesis si podemos hablar de la extinción del tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.

El pago extemporáneo puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del Fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

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

Pago de anticipos

Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder. Así, de acuerdo con lo que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas dedicadas a la prestación de servicios profesionales en forma independiente, deben pagar el impuesto a su cargo en forma anual. Sin embargo, la propia ley dispone que en el curso del año estos contribuyentes deben enterar varios anticipos en función de los ingresos gravables que vayan obteniendo, los que se descuentan del impuesto anual que resulte. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta. Como ejemplo podemos citar al pago previsto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Pago definitivo

Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del Fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuantía de su adeudo y el Fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el Fisco esta dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no sólo en relación con este pago, sino en general para precisar cual es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo. Ejemplos de este tipo de pago los tenemos en los artículos 13 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie. Conforme a la ley, efectuar el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheque, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública; certificados de la Tesorería, certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFI), se considera pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario. Actualmente, el único impuesto que se paga en especie es el impuesto a la producción de oro, que se paga entregando oro a las oficinas recaudadoras.

2. COMPENSACION

La compensación como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando Fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos. En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización de las autoridades fiscales.

El artículo 23 citado prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

3. CONDONACION

Es otra forma de extinción de los créditos fiscales y consiste en el acto por virtud del cual el Poder Público declara que no deben hacerse efectivos, total o parcialmente, los créditos a favor de la Hacienda Pública.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en vigor (art. 39) el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios (los que incluyen a las multas, como se ha dicho antes) cuando se haya afectado, o trate de impedir que se afecte, la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias.

El mismo Código, en su artículo 74, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para condonar las multas impuestas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente. Para ese efecto, la misma Secretaría debe apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y, cuando proceda, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

También se establece en el referido precepto que la solicitud de condonación no constituirá instancia; que las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal, y que solo procederá la condonación de las multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Como se desprende de estas disposiciones, el vigente Código Fiscal de la Federación da a la condonación un carácter enteramente discrecional. Al mismo

tiempo se suprimió la condonación forzosa de las multas que existía en el Código Fiscal de 1967 y que procedía cuando por pruebas diversas de las presentadas ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales, se demostraba que no se había cometido la infracción o que la persona a la que se le atribuía no era la responsable.

4. PRESCRIPCION

Bajo este rubro se comprende la causa de extinción por el transcurso del tiempo que afecta tanto a la acción administrativa del Fisco para el castigo de las infracciones fiscales, o sea, al “derecho de acción”, como a la facultad para hacer efectivas las sanciones pecuniarias impuestas, es decir, al “derecho de ejecución”, que es la otra fase del poder punitivo del Fisco, que viene a concretarse generalmente en el cobro de los créditos fiscales constituidos por las multas impuestas.

La extinción de la potestad sancionadora está regulada específica y diferentemente en el Código Fiscal de la Federación en vigor.

Según el artículo 67, fracción III, de este ordenamiento, las facultades de las autoridades fiscales para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere cometido la infracción, pero si ésta fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Sin embargo, el plazo de extinción de las facultades sancionatorias de la autoridad se extiende a diez años cuando:

- a) el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes;
- b) no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido por el Código Fiscal;
- c) no haya presentado alguna declaración del ejercicio de que se trate, estando obligado a presentarla.

El mismo artículo 67 establece que el plazo que señala 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 III y IV del artículo 42 (es decir, cuando se haga una visita a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, o se revisen los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes), o cuando se interponga algún recurso o juicio.

Asimismo se establece que la suspensión del plazo de extinción se inicia con la notificación del ejercicio de las facultades de comprobación, y concluye cuando se notifique la resolución definitiva de la autoridad fiscal, cuando condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, y de no cumplirse esta condición e entenderá que no hubo suspensión.

Se precisa además que en todo caso, el plazo de caducidad que se suspenda con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspenda dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

Por último, el artículo 67 determina que los contribuyentes, una vez que hayan transcurrido los plazos a que se refiere el mismo precepto, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Otro aspecto del citado numeral que merece ser comentado es el relativo al momento en que se inicia el plazo de extinción de las facultades de las autoridades tributarias.

Como se desprende del texto del mismo artículo 67 existen diversos casos:

- a) Si la infracción es *instantánea*, el plazo se inicia a partir del día siguiente a aquel en que se cometió la infracción.
- b) Si se trata de una infracción *continua*, o sea, aquella cuyos efectos se prolongan en el tiempo, el plazo correrá a partir del día siguiente al en que cesó la consumación del ilícito.
- c) Si la infracción es de carácter *continuado*, es decir, que implica una serie de actos o de hechos que se integran en un solo propósito infractor, el plazo se contará a partir del día siguiente al en que se hubiese realizado la última conducta o hecho.

En cuanto a la prescripción de la acción de cobro de las multas impuestas por infracciones a las disposiciones tributarias, cabe decir que sigue las reglas de la prescripción de los créditos fiscales en general. En tal virtud, es conveniente señalar, por ser aplicable a las multas, el sistema establecido al respecto por el vigente Código Fiscal de la Federación.

Según el artículo 146 de este ordenamiento, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. El mismo plazo se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, considerándose gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

La interpretación jurisdiccional se ha apartado del sentido literal del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en cuanto a la definición de la gestión de cobro que la limita a alguna actuación dentro del procedimiento administrativo de ejecución. En efecto, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido la tesis de que “la notificación de cualquier crédito fiscal efectuada por la autoridad constituye una gestión de cobro apta para interrumpir el término prescriptorio, independientemente de que no se haya hecho dentro del procedimiento administrativo de ejecución “. (28)

El mencionado artículo 146 también establece que la prescripción del crédito fiscal se puede oponer como excepción en los recursos administrativos y que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

CADUCIDAD

La caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el RFC o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

CAPITULO CUARTO

NECESIDAD JURÍDICA DE REGULAR UNA INFRACCION A CONTRIBUYENTES POR PROPORCIONAR EL DOMICILIO FISCAL EN FORMA INCOMPLETA

1.1 ANALISIS COMPARATIVO A LOS ARTICULOS RELACIONADOS CON LA OBLIGACION DE INSCRIPCION EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Haciendo un análisis de esta situación respecto de no proporcionar el domicilio fiscal de manera correcta en una inscripción ante el registro federal de contribuyentes me lleva a hacer una comparativa al Código Fiscal de la Federación ya que mientras en el artículo 27 de dicha ley nos señala la obligación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, proporcionando 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 dicho Código, el artículo 18 de la misma establece:

Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentaran mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

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

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo.

En estos casos las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónico. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y estos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

De ahí que un contribuyente a mi particular punto de vista no proporcione su domicilio fiscal pues no sería requerido posteriormente para suplir deficiencias en el llenado de su inscripción ante el registro haciendo complicada o imposible su ubicación.

Como se puede observar existen confusiones dentro de la misma ley, ya que por un lado un precepto nos señala las obligaciones del contribuyente ante la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y por otro lo exime de la obligación de proporcionar la información sobre su identidad. Por lo tanto, un contribuyente que no proporciona los datos correctos y completos sobre la ubicación del local o asiento principal de sus negocios no tiene ningún problema dado que obtiene la inscripción en el Registro; el problema se presenta posteriormente para el Servicio de Administración Tributaria cuando requiere la localización de un contribuyente y no cuenta con los datos necesarios para su ubicación y por lo tanto la consecución de sus fines.

4.2 PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LOS DOCUMENTOS OFICIALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR PROPORCIONAR EL DOMICILIO FISCAL DE MANERA INCOMPLETA

Una de las facultades del Servicio de Administración Tributaria para el cumplimiento de sus objetivos es la expedición de los documentos que determinan las actividades propias de los abogados ejecutores, tal como lo señala en el reglamento interior del mismo Servicio. Estos documentos se dividen en tres partes:

- 1º. Mandamiento de requerimiento de pago
- 2º. Mandamiento de Embargo
- 3º. Relación de Bienes Embargados

Estos tres documentos contendrán en su parte superior la sede de la Administración Local de Recaudación que emitió el oficio y que corresponde al domicilio fiscal del contribuyente; el domicilio de dicha Administración; el número de la C.R.H., y el tipo de documento.

Posteriormente nos encontramos con los datos de identificación del contribuyente, esto es, clave del Registro Federal de Contribuyente o deudor; nombre, denominación o razón social; Clave Unica del Registro de Población (CURP); número de control asignado por el SAT y el domicilio del Contribuyente.

Los datos del crédito es otra parte importante de estos documentos en los que encontramos el número de crédito; numero de documento determinante; fecha de notificación, el importe total del crédito es decir, la multa que habrá de ser cobrada al contribuyente; la fecha de corte y el concepto del crédito, por ejemplo: multas impuestas por incumplimiento y/o extemporaneidad a requerimientos de R.F.C. y control de obligaciones.

Todo acto de autoridad tal y como lo señala el artículo 16 Constitucional debe estar fundado y motivado y es el caso de la parte siguiente de estos mandamientos, aquí la autoridad fiscal señala el motivo de ejecución y el fundamento legal para proceder al cobro coactivo del crédito, al término de esta fundamentación la misma autoridad hace la designación del ejecutor con fundamento en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación y aportará los datos de su nombramiento. Al término de todos estos datos el Administrador Local de Recaudación firmará el documento, y se finaliza con el acta de requerimiento de pago en la que se señalará la hora, el día y el año en que se realizó la diligencia solicitándole al contribuyente una identificación y si procedió el citatorio previo al acto; y será acta de embargo cuando se trate de un acto de esta naturaleza, en la que se señalará el tipo de bienes embargados y se exhortará al deudor a acudir ante la autoridad dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha de ejecución, para la determinación conjunta del

valor de los bienes sujetos de embargo, terminando esta acta con la hora, el día, mes y año en que se da por terminada la diligencia, entregando copia del documento con firmas autógrafas del ejecutor, del contribuyente o representante legal o persona con la que se entiende la diligencia y la de dos testigos.

La tercera parte del cobro de un crédito es la relación de bienes embargados en la que se señalarán el tipo del bien embargado, la descripción de estos bienes, las mismas firmas del documento anterior y por último la designación del depositario. El depositario será cuando se trate de extracción de bienes el Servicio de Administración Tributaria y cuando el embargo se realiza sin extracción lo será el contribuyente.

Este es el procedimiento de ejecución en base a un documento que ha sido expedido por el SAT para su cobro en el que debieran observarse todos los requisitos señalados anteriormente, sin embargo, en algunas ocasiones se hace imposible la ejecución del mismo debido a que esta dependencia se enfrenta a una problemática que retrasa y en ocasiones impide la localización de un contribuyente y por lo tanto obtener el cobro del crédito pues no se cuenta con un mecanismo que le permita protegerse para tener la seguridad del pago de contribuciones o bien de créditos cuando hay omisión de obligaciones fiscales, esto es resultado de que hay personas ya sea físicas o morales que al acudir al Registro Federal de Contribuyentes a tramitar su alta no proporcionan sus datos personales completos principalmente su domicilio fiscal aun cuando hay verificadores que tienen como función cerciorarse de que la persona que se ha registrado efectivamente habite en el domicilio que proporcionó al momento de tramitar el alta.

Es en este nivel en donde se presenta una obstaculización de las facultades del Servicio puesto que la localización de un contribuyente se complica y en ocasiones ésta no se concreta pues se observan deficiencias dentro del mismo al expedir documentos para cobro coactivo y ejecución de embargo con el domicilio fiscal del contribuyente de forma incompleta.

1.2 CONSECUENCIAS JURÍDICAS QUE SE PRODUCEN POR NO CUMPLIR CON EL REQUISITO DEL DOMICILIO FISCAL EN FORMA CORRECTA

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación ha instituido el Registro Federal de Contribuyentes como una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes y es ante éste órgano ante quien se debe solicitar una inscripción ya sea una persona moral o física que deba presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen proporcionando en el mismo acto la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

En materia fiscal, el domicilio del sujeto pasivo, ya sea por adeudo propio o ajeno, es el lugar donde la autoridad fiscal puede controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pero cuando no se cuenta con el habrá las siguientes consecuencias:

Falta de notificación.- Todo acto administrativo deberá ser notificado para lo cual se requiere contar con los datos del deudor que hagan posible su localización y al no contener un requerimiento el domicilio fiscal no se podrá llevar a cabo la notificación puesto que no se cuenta con un domicilio en donde el ejecutor habrá de constituirse para practicar la diligencia correspondiente.

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

1. Rectificar los errores aritméticos u omisiones que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
2. Podrán requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
3. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado.

5. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes.
6. Solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente.
7. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
8. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
9. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Todas estas facultades no podrían ser ejercidas si no se cuenta con el domicilio correcto de un contribuyente de ahí la importancia de que este dato sea exigido cuando se acude al Registro Federal de Contribuyentes a realizar la inscripción de que se trate.

Como consecuencia ante la imposibilidad de notificación por falta de domicilio fiscal nos encontramos con la imposibilidad también de cobro de un crédito y por lo tanto con el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de contribuyente.

Prescripción del crédito.- Como ya se mencionó anteriormente la prescripción es una de las formas de extinción por el transcurso del tiempo, así se ven afectadas tanto la acción del Fisco para sancionar como la de ejecución para hacer efectivas las sanciones pecuniarias impuestas.

El artículo 146 al señalar que un crédito fiscal se extingue por prescripción en un término de cinco años y que ésta se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, está perjudicando en cierta forma la posibilidad de ejecución por parte del Fisco y por lo tanto el cobro de un crédito puesto que si no hay notificación previa de esta situación el tiempo correrá sin ser posible cualquier gestión de cobro pues no hay domicilio certero donde se pueda realizar ésta.

4.4 PROPUESTA DE REFORMA AL ARTICULO 79 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

No obstante que el Código Fiscal de la Federación estipula en varios de sus preceptos la obligación de proporcionar el domicilio fiscal de una persona ya sea física o moral al momento de su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en la práctica se observan deficiencias en la documentación que el Servicio de Administración Tributaria utiliza para la consecución de sus fines, documentos que al ser oficiales y de uso estrictamente interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debieran ser llenados de manera correcta para evitar en lo sucesivo dificultad para el logro de sus objetivos.

Considero que antes de otorgar una inscripción en el registro federal de contribuyentes o bien una cédula de identificación fiscal debiera el Servicio de Administración Tributaria en conjunto con la Secretaría enviar a verificadores a cerciorarse de que el domicilio que se está manifestando sea el correcto, esto en cuanto a que pude ser testigo durante mi desempeño como abogado ejecutor de deficiencias en la documentación que el SAT me proporcionaba; documentos que no contaban en algunos casos con el domicilio fiscal o este era incorrecto, incompleto o falso, a partir de ese momento el trámite se comienza a detener hasta llegar al grado de no poder dar cumplimiento a lo ordenado en un mandamiento.

El RFC al ser un órgano de control debiera poner más atención en los datos que le son proporcionados ya que de esto depende en gran medida el cumplimiento de sus fines.

PROPUESTA DE REFORMA DE LEY

INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL RFC

Artículo 79. Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

No inscribirse en el RFC

- I. No solicitar la inscripción cuando se esta obligado o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

No inscribir a terceras personas en el RFC, cuando se obligado a ello

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

No presentar avisos al RFC

III. No presentar avisos o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

No citar la clave del RFC

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.

Cuando se autorizan actas constitutivas sin inscribirse en el RFC

V. Autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

Señalar otro domicilio fiscal

VI. Señalar como domicilio para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

No asentar o asentar incorrectamente el RFC de los socios en actas de asamblea

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyente de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

No asentar o asentar incorrectamente el RFC en escrituras públicas

VIII. 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 conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

No verificar la clave del RFC

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

El anterior artículo nos señala las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes; en su fracción VI refiere que el proporcionar un domicilio fiscal distinto del que corresponda constituye una infracción, sin embargo en la práctica se presentan casos en los que se omite el domicilio fiscal o el proporcionado está incompleto haciendo más difícil la localización de un contribuyente y en otros imposible su ubicación.

Mi propuesta de reforma de ley sería la siguiente:

Omitir el domicilio fiscal o proporcionarlo de manera incorrecta

VII. La omisión del domicilio fiscal o proporcionar éste de manera incorrecta ante el registro federal de contribuyentes.

Siendo 10 las fracciones del artículo 79 y no 9 como son actualmente.

CONCLUSIONES

El análisis que de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se realizó en el presente trabajo tiene como objetivo mostrar un panorama del sistema tributario en México y de los alcances que podría tener dicho sistema si se reformaran algunos preceptos para obtener un mejor control sobre las contribuciones que el Estado obtiene para realizar sus objetivos. Al respecto se concluye lo siguiente:

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente un Estado realiza, la recaudación de contribuciones constituye un elemento indispensable y de gran importancia como un medio para desarrollar su función pública. Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública, o dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas, lo que implica que la función principal de las contribuciones es sufragar los gastos de la sociedad, sin embargo esta actividad se ve amenazada e imposibilitada cuando de requerimientos se trata pues en ocasiones no se logra la ubicación de algunos contribuyentes por falta de datos que lleven a su localización.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que todos los mexicanos están obligados a contribuir con el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, el cual será destinado al gasto público federal, es el Servicio de Administración Tributaria el órgano encargado de recaudar los Impuestos y a su vez asegurar la aplicación de las leyes fiscales para lograr la eficacia en la administración tributaria, sin embargo existen anomalías en el procedimiento ante el Registro Federal de Contribuyentes pues aunque se trata de una institución fundamental para la identificación de los contribuyentes por el cual se tiene un control de las actividades que desempeña cada persona y sus ingresos periódicos para así establecer los impuestos con los que habrá de contribuir no siempre se logra el cumplimiento de obligaciones fiscales de manera favorable ya que hay personas ya sea físicas o morales que al acudir a tramitar un alta ante la Secretaría de Hacienda proporcionan su domicilio de manera incompleta o incorrecta haciendo imposible su ubicación al momento de un requerimiento por parte del SAT quedando el fisco impedido para recaudar y lograr el cumplimiento de sus objetivos.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA, Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, octava edición, México 1988.

ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, México 1999.

BAEZ, Martínez Roberto. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Trillas, primera edición, México 1990.

CABANELLAS, de Torres Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta, Brasil, Sao Paulo 2001.

CASTREJON, García Gabino Eduardo. Derecho Tributario. Cárdenas editor, México 2002.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, décima octava edición, México 2000.

DE SANTO, Víctor. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía Editorial Universidad, Buenos Aires, Argentina 1999.

DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, México 1990.

FLORES, Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, México 1984.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, vigésima quinta edición, México 1986.

GARCIA, Domínguez Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editores, México 1980.

GARCIA, López-Guerrero Luis. Derechos de los Contribuyentes. Cámara de Diputados LVII Legislatura, primera edición, México 2000.

GONZALEZ, Martínez Víctor Hugo. Las multas fiscales y su impugnación. Editorial Gasca Sicco, primera edición. México 2003.

LOMELI, Cerezo Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Editorial Continental. 1961.

MARGAIN, Minatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, décima tercera edición, México 1997.

MARTINEZ, López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECAFSA, México 1988.

MARTINEZ, Morales Rafael I. Derecho Administrativo. Editorial Harla, México 1985.

OLIVERA, Toro Jorge. Manual del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, quinta edición, México 1988.

ORRANTIA, Arellano Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa, México 1998.

PONCE, Gómez Francisco y Ponce Castillo Rodolfo. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, México 1995.

PORRAS y López Armando. Derecho Fiscal. Textos Universitarios. México 1967.

RODRÍGUEZ, Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México 1983.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, Memorias de la Hacienda Pública, primera edición, México 1994.

SERRA, Rojas Andrés. Derecho Administrativo Tomo 1. Editorial Porrúa, decima segunda edición, México 1977.

SÁNCHEZ, León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas. México 1994.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria

Manual de Organización y Seguimientos del Servicio de Administración Tributaria.

