



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
“ARAGÓN”**

**“LA NECESIDAD DE QUE SE OTORQUE LA SUSPENSIÓN DEL
ACTO RECLAMADO EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN, Y NO
ASÍ LA AMPLIACIÓN DE 90 DÍAS, COMO SANCIÓN A LA
AUTORIDAD CUANDO ÉSTA OMITA SEÑALAR LOS PLAZOS
EN QUE LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL RECURSO PUEDE SER
IMPUGNADA CON EL JUICIO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO, CON FORME AL ARTÍCULO 132 DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
YAZMIN ADRIANA SÁNCHEZ MALDONADO**

**ASESOR:
LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN**



BOSQUES DE ARAGÓN

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.

A DIOS

Por que gracias a ti existo y puedo gozar este momento importante de mi vida

A MIS PADRES Y HERMANO

Por que supieron inculcarme desde niña el ánimo de trabajo, perseverancia, tolerancia y superación; ya que estas herramientas son lo mejor que han podido darme. Los quiero y espero que esta sea otra etapa que les dedico y espero que retribuya un poco de lo mucho que me han brindado. Y a ti hermano gracias por ayudarme y animarme siempre, porque sin saberlo tus palabras siempre fueron una inyección de vitamina para seguir adelante.

A MI ESPOSO E HIJOS

Este trabajo es tan tuyo como mío, porque gracias a tu amor, comprensión, confianza y motivación lo realice y espero te agrade y cada momento que lo tengas entre tus manos te acuerdes de que la inspiración fuiste tú. Y ustedes hijos quiero que sepan que cuando se desea algo se puede conseguir siempre y cuando se luche por obtenerlo y que todo lo que hago es siempre pensando en un ustedes mi deseo es que cuando crezcan aprovechen el tiempo en un proyecto como este.

A MIS TIOS Y ABUELITOS

Gracias por el apoyo que recibí de ustedes en cuanto a tareas, consejos, cariño, compañía, bendiciones, tantas experiencias que guardo en mi memoria y que me ayudaron a tener convicción de lo que deseaba conseguir.

A MI MAESTRO

Por que con su asesoría pude concluir una etapa profesional aunado al conocimiento que me transmite en todo momento y que despierta mi nivel académico cada vez mas.

A TI

Por que aun sin saberlo haz contribuido para que yo tenga el ánimo de superación, ya que sí eres lector de mi trabajo es porque seguramente también compartes mi interés y mi felicidad.

Yazmín Adriana

Índice

Pag.

| | |
|-------------------|---|
| INTRODUCCION..... | 1 |
|-------------------|---|

CAPITULO I

PRINCIPALES CONCEPTOS JURÍDICOS DEL TEMA EN ESTUDIO

| | |
|--|----|
| 1. Derecho Fiscal..... | 6 |
| 1.2 Denominación del Derecho Fiscal..... | 11 |
| 1.3 Autonomía del Derecho Fiscal en cuanto a su regulación y forma de ejecución..... | 13 |
| 1.4 Relación Jurídico Tributaria..... | 16 |
| 1.4.1 Sujeto Activo..... | 24 |
| 1.4.2 Sujeto Pasivo..... | 28 |
| 1.4.3 Principios de vinculación tributaria..... | 38 |
| 1.5 Obligación jurídico tributaria..... | 42 |
| 1.5.1 Sustantiva..... | 45 |
| 1.5.2 Formal..... | 48 |
| 1.5.3 Extinción de la obligación..... | 50 |
| 1.6 Requerimiento del fisco..... | 56 |
| 1.7 Suspensión de un acto administrativo en materia fiscal..... | 59 |

CAPITULO II.

ANÁLISIS JURÍDICO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

| | |
|--|----|
| 2. Recurso de Revocación. Concepto..... | 63 |
| 2.1 Naturaleza..... | 64 |
| 2.1.1 Elementos..... | 66 |
| 2.1.2 Formalidades..... | 67 |
| 2.2 Procedencia del recurso de revocación..... | 68 |
| 2.2.1 Casos de improcedencia del recurso de revocación..... | 70 |
| 2.2.2 Casos de sobreseimiento del recurso de revocación..... | 72 |
| 2.3 Autoridades ante quien se interpone..... | 73 |
| 2.3.1 Diversas circunstancias que pueden pasar en el procedimiento administrativo..... | 80 |
| 2.4 Etapa probatoria..... | 80 |
| 2.5 Plazo para dictar la resolución al recurso de revocación..... | 83 |

CAPITULO III.

REFORMA AL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 132 DEL C.F.F RESPECTO QUE SE OTORQUE LA SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO EN LUGAR DE 90 DÍAS, COMO SANCIÓN A LA AUTORIDAD POR OMITIR EN LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO EL PLAZO PARA INTERPONER EL JUICIO DE NULIDAD

| | | |
|-----|--|-----|
| 3. | Consecuencia de la omisión por parte de la autoridad respecto al señalamiento del plazo para interponer juicio de nulidad. | 98 |
| 3.1 | En caso de omisión de dicho señalamiento debe otorgarse la suspensión del acto reclamado en el recurso y no así la ampliación de 45 a 90 días..... | 102 |
| 3.2 | Reforma al cuarto párrafo del artículo 132 del CFF vigente, el cual consistirá en el señalamiento de la suspensión del acto..... | 103 |
| 3.3 | Efectos de la suspensión del acto administrativo reclamado en el recurso de revocación..... | 105 |
| | CONCLUSIONES..... | 108 |
| | BIBLIOGRAFIA..... | 116 |

INTRODUCCIÓN

La consecuencia de vivir en un estado de Derecho es que el Estado, a través de sus órganos, se encarga de vigilar el cumplimiento de las leyes. Desde este punto de vista, se puede decir que dichos órganos se apoyan en herramientas jurídicas, como son nuestras leyes para poder cumplir su fin.

Así, podemos comprender que existe un órgano llamado Sistema de Administración Tributaria, cuya labor es recaudar recursos económicos a través de la obligación jurídico-tributaria que se va creando con los particulares, misma que se dará en el momento que el particular despliegue una conducta que se encuentre descrita en la norma, adoptando el particular al instante la calidad de contribuyente, es decir, en términos jurídicos el contribuyente realizará el hecho imponible.

En este sentido, el Sistema de Administración Tributaria a través de su órgano recaudador, requerirá al contribuyente para cumplir con su obligación; lógicamente, dicho requerimiento se hará a través de un escrito, mismo que el particular puede impugnar a través del recurso administrativo llamado: Recurso de Revocación que se interpone ante la misma autoridad recaudadora, para poder obtener de ésta una respuesta benéfica.

Anteriormente, el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, sólo nos mencionaba cómo la autoridad administrativa debía fundamentar y motivar la resolución del recurso de revocación. Con la reforma de enero de 2004 al cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, surge esta problemática en estudio, la cual consiste en que el artículo 132, cuarto párrafo,

marca actualmente lo siguiente: *“...así mismo, en dicha resolución deberá señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia el contribuyente contará con el doble plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo”*.

La idea de reformar este cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, es por qué consideramos necesario que en lugar de que la ley le otorgue al recurrente 90 días para interponer el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se le dé la posibilidad al recurrente, de que pueda contar con la suspensión del acto que pretende ejecutarle la Administración Pública que esta emitiendo la resolución del recurso de revocación, aclarando que esta suspensión será por un plazo perentorio de 3 meses, ya que esta suspensión solo será la consecuencia de la omisión que realizó la autoridad administrativa por no apegarse al principio de legalidad.

No obstante de lo anterior, la presente investigación no tiene por objeto apoyar a un sujeto en particular de la relación jurídico tributaria, simplemente se trata de que, se respete el principio de legalidad, tan es así, que se puede apreciar algunos puntos poco benéficos para el recurrente como son los siguientes:

1. Deberá cumplir con un principio general del derecho, es decir, tolerancia por parte del recurrente, que consiste en que tiene que esperar para poder resolver la situación por la que atraviesa.

2. Proporcionara tranquilidad al recurrente durante la suspensión del acto reclamado, ya que se mantendrán las cosas en el mismo estado, en tanto logra obtener liquidez para solucionar el problema. Sin embargo, lo anterior no exime al recurrente de cumplir con su obligación jurídico tributaria.

Ahora bien, así como existen aspectos inconvenientes para el recurrente también para la autoridad administrativa ya que se sancionara la omisión que hizo la autoridad exactora por omitir señalarle al recurrente el plazo que tiene para interponer el juicio contencioso administrativo en la resolución del recurso de revocación, el cual tiene obligación de señalar literalmente en la resolución en comento.

Siguiendo con nuestra propuesta de reforma, en el texto del artículo 132, cuarto párrafo del Código de la Materia quedó de la siguiente manera: "...Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente podrá solicitar la suspensión inmediata del acto administrativo que reclamó en el recurso de revocación. Debiendo garantizar el interés fiscal conforme a las disposiciones legales. Dicha suspensión será por el plazo perentorio igualitario a 3 meses contados a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución al recurso de revocación, tiempo en que la autoridad administrativa emitirá una nueva resolución y al mismo tiempo el recurrente gozara del beneficio de la suspensión". Para lograr dicha reforma se tuvo que realizar una investigación completa que nos permitiera encontrar las herramientas jurídicas necesarias para obtener nuestro cometido.

El presente trabajo consta de tres capítulos, a través de los cuales se trata de realizar nuestra investigación del tema en estudio.

En el capítulo primero se definen los principales conceptos jurídicos del tema a tratar, comenzando por el concepto de Derecho Fiscal, su ubicación dentro de la rama del Derecho, algunas divisiones que manejan autores, así como su denominación, es decir, por qué le llaman Derecho Fiscal, la autonomía del Derecho Fiscal y principalmente la autonomía que tiene en cuanto a su regulación, la relación jurídico-tributaria, los sujetos que intervienen en esta relación como son: El sujeto activo y sujeto pasivo, también hacemos alusión a conceptos de los principios de vinculación tributaria; la obligación jurídico tributaria tanto la sustantiva como la formal, además nos referimos a la extinción de la obligación jurídico-tributaria, lo que es un requerimiento por parte de Secretaria de Hacienda y Crédito Público, es decir, Sistema de Administración Tributaria (SAT) y finalmente tratamos lo que es una suspensión de un acto en materia fiscal que básicamente sería el definir a la suspensión jurídicamente y cómo se lleva a cabo en materia fiscal. Como podemos percatarnos, el primer capítulo trata de conceptos básicos de Derecho Fiscal que se manejan para poder llegar a la comprensión total de nuestro trabajo de investigación.

En el capítulo segundo se realizó un análisis jurídico del recurso de revocación, del concepto, su naturaleza, elementos y formalidades, autoridades ante quien se interpone, situaciones que pueden pasar en el recurso de revocación, como es el caso de una tercería etc. Pruebas que se admiten en el procedimiento de este recurso, procedencia del recurso, sobreseimiento y finalmente la resolución que ha sido el estímulo para llevar a cabo nuestro trabajo de investigación. Dicho capítulo consideramos que es el punto medular de nuestro trabajo, toda vez que terminando de explorar este capítulo,

automáticamente comprendemos cuál ha sido nuestra propuesta y en qué ha consistido.

El capítulo tercero es la propuesta de nuestro trabajo de investigación, comenzamos con una breve reseña de lo que es la suspensión de un acto, requisitos para que el acto suspendido sea conforme a la ley, señalamos cuál es la consecuencia de la omisión por parte de la autoridad administrativa respecto al señalamiento que literalmente debe indicar la autoridad exactora en la resolución del recurso de revocación para que el recurrente pueda interponer juicio de nulidad, también se traduce literalmente la versión legal del artículo 132, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, en la cual se ha basado nuestra propuesta de investigación, para en un siguiente punto finalizar con la redacción de este mismo artículo pero ya con nuestra versión de reforma para poder realizar una comparación entre la versión legal y la no legal, es decir, nuestra propuesta. Para que los lectores jurídicos y lectores en general puedan apreciar con claridad que la razón de nuestro trabajo de investigación, tiene un sentido razonable y lógico para estar en la posibilidad de dar a conocer de una forma digerible nuestra propuesta. Es importante señalar que para elaborar la presente investigación, hicimos uso del método analítico, el cual consiste en indagar por partes para después formar un todo.

CAPITULO I. PRINCIPALES CONCEPTOS JURÍDICOS DEL TEMA EN ESTUDIO

1. Derecho Fiscal.

Para llegar a conocer el Derecho Fiscal resulta conveniente primero definir ¿Qué es lo que estudia el Derecho? El derecho, en su sentido objetivo lo define el maestro García Maynez como: “un conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta del hombre en sociedad. Preceptos imperoatributivos, es decir, de reglas que, además de imponer deberes, conceden facultades”.¹

Sin embargo para que el hombre pueda comprender a ésta materia de una manera digerible y no como un concepto general, los grandes estudiosos de derecho como García Maníes y Recasens Siches han coincidido, en su división para su estudio, y por ello se ha llegado a clasificar el derecho para su mejor comprensión.

Pero consideramos que lo importante es que el derecho se vea como una rama cuyo fin se dirige al estudio de las normas jurídicas, que pretenden regular la conducta de los hombres para vivir lo mejor posible en sociedad y debido a la amplitud de la materia jurídica se necesita dividirlo para conocerlo mejor.

Tomando como base las definiciones anteriores, los autores García Maynez y Ulpiano están de acuerdo en que el Derecho como unidad, se divide para su estudio en:

¹ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, Cuadragésima séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1995. Pág. 37

1. Derecho Público.- Que se refiere a aquellas normas dirigidas a resolver una situación jurídica en el que existe un interés público, colectivo o general, es decir, que van a favorecer a una porción de personas en conjunto.

2. Derecho Privado.- Es aquél cuyas normas jurídicas estarán encaminadas a resolver una situación jurídica en el que el interés es particular.

La diferencia que haya entre derecho privado y derecho público será el eje en el cual gira la jurisprudencia técnica en su aspecto sistemático ya que cada rama a su vez se dividirá en varias disciplinas que tendrán nombres especiales. De acuerdo con la clasificación generalmente aceptada por los maestros García Maynez y Ulpiano pertenecen al derecho público (que es el que llamara nuestra atención en virtud de que el Derecho Fiscal pertenece a esta rama). Podemos decir que esta clasificación se lleva a cabo en cada país de manera interna, es decir al orden jurídico de cada Estado.

Ahora bien, se ha tratado la definición jurídica del derecho como un concepto general, así como la forma en que se divide y que estudiará cada subdivisión; ahora bien, lo siguiente sería definir el derecho fiscal para encontrar su ubicación jurídica dentro del derecho.

El Derecho fiscal lo define el maestro De la Garza Sergio Francisco como: *"la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de tributos"*². Esta

² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Decimonovena edición, Editorial Porrúa, México, 2001.pp.1025

definición nos sirve para concluir que el derecho fiscal primero que nada se encontrará ubicado en el derecho público; en virtud de que regula relaciones jurídicas de interés colectivo como es la recaudación de tributos y segundo que es parte de la rama del Derecho Financiero. Para encontrar sentido a esta conjetura, ahora definamos a el Derecho Financiero de acuerdo con el criterio de el maestro De la Garza Sergio Francisco el cual considera que el derecho financiero: "es la rama del derecho público que regula las relaciones jurídicas entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados en sus tres momentos de recaudación, administración y destino de los tributos".³ Es decir, normas jurídicas, principios e instituciones de derecho público que regula la actividad financiera del Estado en sus tres momentos; obtención de recursos económicos, administración o manejo y destino de los mismos.

Lo anterior nos lleva a pensar que sí el Derecho fiscal se encarga de la recaudación de tributos, luego entonces nos encontramos ante solo una parte del estudio del derecho financiero que vendría a ser el derecho fiscal. No obstante, a esta amplia explicación en relación, a que el derecho fiscal es una rama del derecho financiero, en ocasiones resulta difícil su comprensión. Otra causa que encuentran los autores como De la Garza y Carrasco Iriarte Hugo para relacionar al Derecho Fiscal con el Financiero, es que sostienen que sus ordenamientos jurídicos que se manejan en el derecho fiscal, están dotados de alto contenido económico, en virtud que se relacionan con ingresos que el Estado ocupará para el gasto público.

Además de establecer relaciones de carácter jurídico entre el Estado investido de poder tributario y sus gobernados, ya sea que éstos posean de

³ Op. Cit. En nota 2, pag 7

acuerdo con la ley el carácter de contribuyentes, de responsables solidarios en el pago de contribuciones, o de simples terceros, a los cuales las disposiciones jurídico-fiscales les imponen también ciertas obligaciones con el fin de crear sistemas y procedimientos que le den aplicación, eficiencia y certidumbre a la recaudación⁴.

Así podemos retomar que el derecho fiscal es *un conjunto de normas de carácter jurídico que se encarga de regular las relaciones que se dan entre dos sujetos perfectamente definidos; el Estado en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, en su carácter de sujetos pasivos* (que en lo subsiguiente definiremos) *y por supuesto su objetivo fundamental que persigue con la aplicación de las disposiciones de carácter fiscal, será que el Estado obtenga de estos sujetos pasivos ingresos que necesita para aplicarlos al gasto público, y así procurar que se satisfagan las necesidades sociales.*

En este orden de ideas nuestro esquema acerca de la ubicación del derecho fiscal quedaría de la siguiente forma:

Derecho → Derecho Público → Derecho Financiero
→Derecho Fiscal

Es importante destacar que el derecho fiscal además de tener un alto contenido económico como hemos venido comentando, también tiene un contenido moral, ya que mediante la aplicación de sus normas, el Estado procura una justa y equitativa distribución de la riqueza, pues con los recursos

⁴ El responsable solidario es aquel sujeto titular de una obligación accesorio, subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como garantía de la prestación tributaria, o como sanción que pretende reparar el daño causado al fisco,

provenientes de la recaudación se satisfacen las necesidades más elementales de los que poco o nada tienen.

La maestra Doricela Mabarack maneja las distintas divisiones del derecho fiscal, y en general manifiesta que son las siguientes:

a) Derecho fiscal sustancial o tributario.- Que será el conjunto de normas jurídicas que regulan la percepción de los tributos. En rama del derecho fiscal se encuentran contenidas las normas legales que tiene por objeto establecer las formas y procedimientos mediante los cuales se determina, liquida y paga una deuda *tributaria*.

b) Derecho fiscal formal o procedimental.- Que serán las normas jurídicas que tienen por objeto establecer la forma, términos, modalidades bajo las cuales se regularán las relaciones jurídicas que se dan entre el fisco y los contribuyentes.

c) Derecho fiscal sancionador.- Tiene por objeto regular las atribuciones del fisco referente a la materia fiscal. Aunque muchos autores están en desacuerdo en virtud de que dicen que ésta postura no es correcta, ya que los principios, características y procedimientos que rigen a una área y otra son en esencia diferentes.

d) Derecho penal fiscal.- Conjunto de normas jurídicas que han de establecer que conductas ilícitas en materia tributaria serán sancionadas penalmente. Por lo que siguiendo con ésta situación el sujeto tendrá que enfrentarse ante un proceso ante la autoridad judicial con el fin de que se le

sancione con una pena que por lo regular se traduce en la privación de la libertad.

e) *Derecho procesal fiscal.*- Será el conjunto de normas jurídicas que regulan el procedimiento contencioso administrativo, así como la organización y funcionamiento de los tribunales administrativos.

f) *Derecho aduanero.*- Que por su especialidad y características se le ha considerado una rama del derecho fiscal que tiene por objeto estudiar la regulación del pago de las contribuciones al comercio exterior, así como importación y exportación".⁵

1.2 Denominación del Derecho Fiscal.

Para poder comprender, porqué el Derecho Fiscal recibe ese nombre, primero se tiene que analizar diferentes conceptos.

Se ha considerado que el termino fiscal es el preciso y un tanto conveniente, sin embargo algunos tratadistas como De la Garza lo llaman Derecho Tributario y lo define como "*el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación*".⁶ Ahora bien, se sostiene que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Fiscal, pues al referirse esté a la

⁵ MABARACK CERECEDO, Doricela. Derecho financiero Pueblito, Traducido por Mcgraw-hill, primera edición, Editorial Mcgraw-hill, México, 1995. pp. 247

⁶ ídem

obtención de recursos, una parte de esos recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias. De ahí, que se pretenda diferenciar entre los ingresos que obtienen el Estado sin la característica de soberano y los que obtiene vía impositiva, por lo tanto, la materia fiscal es todo lo relativo a los ingresos del Estado y a los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Por su parte la Suprema Corte de justicia alude, que el termino fiscal es lo perteneciente al fisco; y el fisco es la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal. Así consideramos a lo fiscal lo relativo a la determinación, liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Lo anterior nos ayuda a definir que con la expresión Derecho Tributario, se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos, y con la expresión derecho impositivo se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado. Resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones derecho fiscal así como derecho tributario e impositivo pueden considerarse sinónimas, aunque en México se denomina tradicionalmente como Derecho fiscal.

Es interesante citar como mero comentario que el Derecho Tributario nace en virtud del proceso historico-constitucional; el ejercicio del poder fiscal, es decir, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos

puede ejercerse únicamente a través de una ley, y en el supremo principio está la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno.

Es aquí donde se encuentra la verdad del derecho fiscal y su denominación, ya que sólo se enfoca en una parte de lo que hace el financiero, el Derecho fiscal estudiará la obtención de los recursos económicos. Por eso, como el Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, se llama Derecho Fiscal relativo al fisco o tributario relativo a los tributos.

3.1 Autonomía del Derecho fiscal en cuanto a su regulación y forma de ejecución.

Hablar de Autonomía del Derecho Fiscal es relativo, sí tomamos en cuenta que el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero, sin embargo con el fin de conocer mejor el tema, definamos la palabra Autonomía. La autonomía es la facultad y responsabilidad de gobernarse así mismos.

Tomando como base la definición anterior se puede analizar que si bien el Derecho Fiscal no es autónomo en cuanto a su naturaleza en virtud de formar parte del derecho financiero, sí lo es en cuanto a su regulación y ejecución ya que cuenta con una legislación propia para controlar la conducta de los contribuyentes y otra para poder ejecutar actos que ayuden a frenar la conducta inadecuada de los contribuyentes.

Sin embargo hablar de autonomía del Derecho Fiscal ha sido un problema. Lo que era el Tribunal Fiscal de la Federación hoy Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa en México ha sostenido que existe dicha autonomía del Derecho Fiscal como rama del Derecho administrativo y a la vez del derecho público en virtud de su evolución de tal forma que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales como cualquiera de las ramas jurídicas.

El dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y formal, en la medida de que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica por ello se ha visto que no obstante que el derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende al ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos presenta dividido en diversas ramas. Es por ello que hablar de autonomía del Derecho tributario es precisar métodos propios y particulares para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios propios que regulen la actividad tributaria.

Así, el Derecho Tributario goza de tres tipos de autonomía, su principio fundamental el de legalidad que es aquél por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material constituye la piedra básica del edificio de esta rama del derecho. Ese principio se traduce en "nullum tributum sine lege" y tiene una gran analogía como el principio "nullum crimen" "nulla poena sine lege" que son piedra angular del derecho penal.

El principio de *nullum tributum sine lege* significa la existencia de un cuerpo de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de estas y los sujetos a los cuales corresponde, entonces por lo menos aquella autonomía estructural que corresponde al derecho penal el cual, sin embargo a diferencia del Derecho tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional, por que le correspondería en este sentido la misma autonomía estructural del derecho civil (en virtud de que éste derecho es supletorio del derecho fiscal).

Por otra parte la autonomía del Derecho Tributario sustantivo frente al derecho administrativo descansa en el Derecho Tributario, ya que en la mayoría de los casos a los particulares y no a la administración pública corresponde a los particulares realizar ellos mismos la aplicación directa de las normas de Derecho Tributario sustantivo sin que exista intervención ó ingerencia normal por parte de la administración pública.

Así, el poder del Estado es irresistible por parte de un particular y la potestad tributaria⁷ tiene su fundamento en un poder soberano de que está investido el Estado.

Estamos en el entendido de que los impuestos y demás figuras tributarias se consideran prestaciones económicas que nuestro Estado puede exigir al público en virtud de está potestad.

⁷ Sergio Francisco de la Garza define lo siguiente: "...poder tributario es 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 las atribuciones que le están encomendadas."

1.4 Relación Jurídico Tributaria.

Entrar al estudio de la relación jurídico tributaria, resulta complicado cuando también se hablara por otro lado de la existencia de una obligación tributaria. Debido a que se parecen las connotaciones jurídicas. Sin embargo comenzaremos con el concepto de la palabra relación jurídica. Por relación jurídica entenderemos el vínculo que se establece entre dos sujetos por lo menos, integrado por una serie de derechos y obligaciones. Ahora, la relación jurídico-tributaria es el vínculo jurídico que nace entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, que trae como resultado la generación de consecuencias jurídicas. Los sujetos de la relación jurídica tributaria son los activos y pasivos.

Ahora bien, el fondo de nuestro tema se enfoca al estudio del recurso de revocación entendiéndolo así como el medio de defensa que puede utilizar el gobernado en contra de un acto administrativo y que para evitar repeticiones innecesarias analizaremos en el siguiente capítulo. Sin embargo, es evidente que cuando un gobernado desea hacer uso de este medio de defensa es porque ya tiene una relación jurídico-tributaria, así que explicaremos como nace la relación entre sujeto pasivo y sujeto activo de la llamada relación jurídico-tributaria.

Es así como este capítulo tienen por objeto el conocer el motivo por el cual se origina el recurso de revocación, ya que por medio del nexo jurídico nace la llamada relación jurídico-tributaria, la cual la conforman tanto el particular como el Estado, y de este mismo se originan obligaciones a su vez para ambas partes, pero la principal es la obligación fiscal que tiene el gobernado, puesto que consiste en pagar en dinero las contribuciones.

De esta manera se ven involucrados nuevos conceptos que analizaremos durante este capítulo, para comprender de que forma vamos siendo parte de todo aquello que resulta complicado, es decir, el proceder de todos los gobernados para tener una íntima responsabilidad de contribuir al gasto público, por el hecho de generar materialmente con nuestra conducta un presupuesto que se encuentra en la ley, en este caso concreto, las disposiciones fiscales.

La relación jurídica tributaria como vínculo que se establece entre un sujeto activo y uno pasivo que se integra por una serie de obligaciones fiscales para ambas partes. Sin embargo es importante señalar que algunos autores como De la Garza y Carrasco Iriarte Hugo consideran que no es lo mismo relación jurídico-tributaria que obligación fiscal, lo cual es correcto, puesto que la segunda, para que se realice necesita previamente de la existencia de una relación, y siempre que se genere un hecho imponible, además que contribuye lo anterior a pensar que por la existencia de una obligación por parte del sujeto pasivo que se refiere al pago en dinero al sujeto activo, se piensa que por éste motivo tienen el mismo significado, y es falso.

Ahora bien para que verdaderamente se de éste vínculo jurídico, debe existir ciertos elementos para asegurar que estamos frente a una relación jurídico-tributaria, los cuales son: Los sujetos, tanto el pasivo (contribuyente), como el activo (Estado), debe existir tanto un presupuesto de hecho o hecho imponible y un hecho generador, estas figuras mas adelante se analizaran.

Para que se pueda llevar acabo el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, debemos de partir del punto de vista de la existencia de los elementos que ya mencionamos, puesto que en ellos se basa el origen de este vínculo

jurídico, es decir que se de la situación que pueda hacer que estos dos sujetos se conozcan y a éste icono se le da el nombre de hecho generador: supuesto normativo, presupuesto de hecho, hipótesis de incidencia, supuesto de hecho, supuesto impositivo, situación jurídica o de hecho etc.

Ahora bien la relación jurídico-tributaria, es decir, el vínculo que se establece entre un sujeto activo que es el dueño de la potestad tributaria y un sujeto pasivo que se integra con una serie de obligaciones fiscales para ambos, pero como ya hemos comentado para poder entender esta relación jurídica tributaria tendremos que entrar al estudio de sus componentes.

Ya habíamos dicho que el hecho generador es el icono entre el sujeto activo y sujeto pasivo para que pueda surgir la relación jurídica tributaria, en todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción. La hipótesis es un concepto, una entidad ideal. El autor Sergio francisco de la garza nos da un ejemplo de cómo en materia tributaria podría expresarse de ésta manera:

“La persona que celebre un contrato de compraventa....

La persona que reciba una remuneración por su trabajo....

La persona que fabrique cemento...

La persona que perciba un dividendo de una sociedad....

A está hipótesis sigue un mandato:

Pagará una cantidad x al gobierno mexicano y una sanción, para el caso de incumplimiento.

Si no paga esa suma de dinero, se le cobrara por la vía de ejecución forzosa, además pagará intereses moratorios, además pagara una multa de x, además, etc..”⁸

De lo anterior para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concrete en la realidad, que incida, que celebre la compraventa, o perciba el sueldo o fabrique el cemento, o cobre el dividendo. En el derecho tributario tiene particular importancia el presupuesto, o la hipótesis y su estudio ocupa un lugar preeminente, tanto por razones teóricas como prácticas, por lo tanto podemos conjeturar que hasta que no realice el hecho descrito en la norma no se aplica la misma.

Ya con antelación hemos señalado que el hecho generador recibe varios nombres, en México se han usado mas el termino de hecho generador, a lo mejor por que se incluye en la definición del impuesto en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación de 1938 y en menor escala la de hecho imponible. A este término también hace referencia el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación cuando dispone:

“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran”.

Por lo que la hipótesis de incidencia o presupuesto, o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa

⁸ ibidem

y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por lo tanto, es un concepto jurídico abstracto; por que es un concepto lógico-jurídico, es decir que es un concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho, o más bien conocida como una manifestación por parte del legislador contenida en un enunciado legal. Luego entonces, todas las obligaciones del derecho tributario tienen una hipótesis o supuesto normativo que les corresponde una determinada obligación, distinta de las demás, y desde luego la más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva o principal: El pago del tributo.

Desde luego tenemos otras obligaciones accesorias como sería el caso de cuando hablamos de hacer un pago de lo indebido, intereses moratorios, o garantías etc, cada una de éstas obligaciones corresponden a una determinada hipótesis de incidencia o hechos imposables distintos e independientes.

Decimos que en el momento que nuestra conducta se apega a lo que menciona la ley fiscal, nace la relación jurídico-tributaria. Es decir, existe un supuesto de hecho, que consiste en lo que dice el legislador de manera hipotética. Un hecho generador será cuando materializamos lo que señaló en la ley el legislador, ya que nuestra conducta generó el hecho imponible dentro de este supuesto de hecho.

Así en el momento en que se nos exija el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, el pago del tributo, previamente debemos observar si estamos dentro de las etapas de la relación, que consisten en:

a) *Comprobación del hecho generador.*- Consiste en verificar si realmente nuestra conducta se adecua al presupuesto de hecho que se generó, ya que de no estar en ley tal y como se está realizando, no se tiene la obligación.

b) *Valoración de hechos generados.* Una vez que comprobamos que me adecuo dentro del presupuesto de hecho, en este caso la valoración consiste en saber la cantidad y cumplir con la obligación fiscal, es decir, observar cuál fue el hecho imponible que generamos, para saber el monto a pagar.

c) *Determinación de la base imponible.*- Ya valorado, continúa la determinación, que será aquella cantidad que invertimos para obtener ganancias, excluyendo los gastos que realizaremos para obtener las últimas.

d) *Tasa o Tarifa.*- Será aquel porcentaje que se establece en la ley, el cual se aplicará a la base imponible.

e) *Extinción de la obligación sustantiva y de la relación jurídica-tributaria.*- En el momento del pago del tributo, se extingue también la relación jurídica-tributaria.

Para finalizar quedamos en que existen diversos presupuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, hacer o de no hacer y de tolerar. A esas relaciones jurídicas, que representan un vinculo jurídico entre dos personas, un (acreedor) que tiene derecho de exigir y otra (deudor) que tiene la obligación de dar , hacer,

no hacer o tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia relaciones jurídicas fiscales y en una forma restringida relaciones jurídicas tributarias.

Con lo anterior hemos tenido claro que las relaciones fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso, en cambio en las relaciones jurídico tributarias son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales.

Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de gastos de ejecución.

Hecho imponible.

El hecho imponible lo define el maestro De la Garza Sergio Francisco como: "el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos, adoptando la definición de presupuesto y propone las siguientes tesis:

a) Que el hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no viceversa.

b) Que el hecho comprende todos y sólo los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo que hace:

1. Que si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico se produce;

2. Que no es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible, y por lo tanto, no es posible determinar en que relación de causalidad se encuentran respecto a los efectos.

3. Que dos hechos imposables específicos deben contener al menos un elemento distinto, que es lo que convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto de los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos a los de cualquier otro hecho. Normalmente, se dan con frecuencia el fenómeno del hecho generador o sea, a su vez parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar parte de otro distinto".⁹

El maestro Carrasco Iriarte clasifica a los presupuestos o hecho generador en genéricos y específicos: por genéricos se entienden aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualicen cada una de sus posibles manifestaciones.

V gr. Las normas que asocian el nacimiento de la obligación tributaria al mero ejercicio de una actividad industrial o comercial, o la transmisión de la propiedad, o la expedición de un documento, ya que ellos son susceptibles de especificación, como la fabricación de radios ó expedición de recibos.

En cambio los específicos son los que se agotan, por así decirlo, en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y

⁹ ídem

autónoma, que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.

V gr. Las normas que asocian el nacimiento de la obligación tributaria al hecho de que una persona natural obtenga, dentro de un ejercicio fiscal, una renta global neta superior a un mínimo exento, ya que en este presupuesto podrá haber variaciones porque la base imponible sea mas o menos amplia, pero cualquiera que ella sea, los elementos del presupuestos serán los mismos.

1.4.1 Sujeto Activo

Primeramente un sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley, sin embargo en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

Además para establecer la existencia de una relación jurídica-tributaria, es necesario como ya hemos nombrado anteriormente dos elementos indispensables que son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios tendrán la calidad de sujetos activos de la relación jurídica-tributaria. Además de las autoridades anteriores, también son

consideradas como sujetos activos a los organismos fiscales autónomos como son: El IMSS, el ISSSTE, el INFONAVIT etc.

En relación con lo anterior el sujeto activo de la relación jurídica-tributaria recae en el fisco, entendiéndose que es el Estado, ya que tienen facultades suficientes para imponer, recaudar y exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

Ahora bien, cada uno de los sujetos activos tiene atribuciones específicas, que se derivan de conceptos diferentes que son los de: Soberanía tributaria, potestad tributaria, poder tributario y competencia tributaria, con el objeto de establecer las características de cada una de las autoridades fiscales.

Es decir, el Estado tiene un poder tributario, ya que se entiende el conjunto de atribuciones que le confiere para imponer, determinar y cobrar los tributos, que a través de un poder de imposición se crean disposiciones tributarias por un órgano estatal, que puede consistir en un poder soberano o autónomo. En el primer caso, la soberanía se la confiere al Gobierno Federal, de manera directa al Congreso de la Unión, para crear las normas contributivas suficientes que produzcan los recursos necesarios y así satisfacer los gastos públicos tal y como señala el artículo 73, Fracción VII de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, existe la figura importante que trata de la autonomía tributaria y en este caso se le otorga a las Entidades Federativas la posibilidad de crear sus propias normas tributarias, siempre que no lo prohíban los preceptos constitucionales. Para satisfacción de sus necesidades locales.

Los municipios no tienen autonomía tributaria ya que sus contribuciones que perciben las dicta el gobierno Estatal.

Para finalizar, la competencia tributaria, es aquella facultad con la que cuentan las autoridades fiscales, los organismos fiscales autónomos, entidades federativas, municipios y el Gobierno Federal, para dar cumplimiento a la obligación tributaria, es decir, puede iniciar desde la determinación finalizando con el cobro de tributos.

Una vez determinada la naturaleza de sus atribuciones procederemos a indicar las facultades de los sujetos activos, que tienen como finalidad principal el óptimo manejo de la relación fiscal con el sujeto pasivo, procurando que este último cumpla con sus obligaciones de carácter fiscal. Dentro de estas facultades las más importantes se encuentran las siguientes:

a) *Condonación o exención de obligaciones fiscales.*- En este punto sólo se puede dar para los casos en que suceda catástrofe o fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, y también cuando se afecte la situación de algún lugar o región del país, evitando una desigualdad económica de un sector de la población.

b) *Disposiciones administrativas relacionadas con el control de obligaciones fiscales.*- Se refiere a todas aquellas leyes que expida el poder ejecutivo federal que tenga relación con el control, la administración, la forma de pago y los procedimientos en las disposiciones fiscales, siempre que no afecten estos ordenamientos al sujeto, el objeto, a la base o a la tarifa, o bien infracciones o sanciones, ya que el Poder Legislativo se encarga de imponer las obligaciones fiscales.

c) *Concesión de subsidios o estímulos fiscales.*- Tiene el propósito de promover el desarrollo de áreas geográficas o actividades como la industria, pesca, minería, forestal y en general para que exista mas inversión logrando así el desarrollo del país.

d) *Medios de apremio.*- El objetivo principal en toda relación jurídica-tributaria es recaudar los tributos para satisfacer necesidades de la población, pero cuando no se cumple con lo anterior, entonces la autoridad encuentra la manera de obligar al sujeto pasivo a cumplir con las disposiciones fiscales por medio de los medios de apremio que, regulados por el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación son los siguientes: I. Solicitud de auxilio de la fuerza pública; II. Imposición de multas y, III. Solicitud de participación de la autoridad competente para que proceda conforme a derecho, por desobediencia a un mandato por la autoridad competente.

e) *Realizar actos de comprobación de las obligaciones fiscales.*- Este punto indica básicamente al ejercicio de las facultades de comprobación que poseen las autoridades fiscales para verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, como son: las compulsas, visitas domiciliarias, entre otras.

f) *Plazo o prórroga para el pago de las contribuciones.*- Consiste en la facultad que únicamente tiene la autoridad fiscal para conceder prórrogas a los deudores y así puedan pagarlas, exponiendo por medio de una solicitud de la parte interesada sus razones para solicitar este beneficio.

Para finalizar señalar que existen derechos de igual forma obligaciones para ambos sujetos.

1.4.2 Sujeto Pasivo.

Podemos decir que recibe el nombre de sujeto pasivo, la persona física o moral que de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco. La calidad de sujeto pasivo se establece generalmente a cargo de los gobernados. Ahora bien, aunque no es frecuente que ésta recaiga en el Estado, tampoco es imposible en los casos que la ley prevé que los entes públicos pueden tener este carácter. Un ejemplo de ello es el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación cuando expresa:

Artículo 1. "...la federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

Ahora bien, retomando la idea de que la calidad de sujeto pasivo es la persona física o moral que designen las leyes fiscales, también en éste mismo artículo en comento nos establece que lo siguiente:

Artículo 1. "Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte".

En tal entendido si el Código Fiscal de la Federación expresa que personas físicas y morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos, por tal motivo en un momento dado cualquier persona física o moral puede adoptar la calidad de sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria que hemos venido comentando. Para tener un poco más claro definiremos que es persona física y persona moral.

El Código Civil en el artículo 22 menciona lo que se entiende por persona física expresando lo siguiente:

“la capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código”

Y también en el mismo Código nos define a las personas morales en el numeral 25 el cual reza son personas morales:

- 1. La nación, los Estados y los Municipios*
- 2. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*
- 3. Las sociedades civiles o mercantiles;*
- 4. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*
- 5. Las sociedades cooperativas y mutualistas;*
- 6. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;*
- 7. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.*

Por nuestra parte definiremos a la persona física como: 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 e incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

Y las Personas morales serán: Las constituidas por todas las asociaciones o sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país que tengas establecido su domicilio social.

Al referirnos a una persona física o moral obligada ante un requerimiento de pago, cabe señalar que para qué dicha persona física o moral sea susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro derecho fiscal primero debe caer en la hipótesis normativa sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico. Podemos decir, que el sujeto pasivo es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinado a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero.

Lo anterior nos lleva a contemplar la posibilidad de que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente debe pagar el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo.

El caso del tipo de responsabilidad también es importante, en ocasiones la responsabilidad de pagar una deuda impositiva no la cubre quien tenga la titularidad de la deuda sino otra persona distinta, porque debemos distinguir al

titular del adeudo o responsable directo del tercero con responsabilidad de pago denominado deudor indirecto.

Ahora bien, hay ocasiones que los sujetos pasivos de la obligación fiscal pueden ser a su vez las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros que carecen de personalidad jurídica, entendamos que un sujeto pasivo será todo aquel (persona física o moral) que se sitúe en el supuesto jurídico previsto por la norma tributaria

Así, queda claro que toda persona física o moral, que por disposición de ley deba pagar una contribución al Estado es un sujeto pasivo directo. De acuerdo al criterio tributario del maestro Iriarte es conveniente analizar la siguiente clasificación el sujeto pasivo que realiza:

“Clasificación de sujetos pasivos.

I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

1. El contribuyente deudor directo del tributo, y
2. El causahabiente del contribuyente:
 - a) mortis causa.
 - b) Inter. Vivos.

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

1. Los contratantes y las partes en un juicio.
 2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
 3. Los coherederos.
- II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:
1. Las personas obligadas a pagar el tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.
 2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.
- III. Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:
1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.
 2. En general los corresponsables solidarios.
- IV. Sujetos pasivos de la deuda ajena con responsabilidad objetiva:
1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales
 2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal
 3. Los sucesores en la administración de empresas".¹⁰

¹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, Segunda Edición, Editorial Iure editores, México, 2003. pp.430

Por nuestra parte consideramos que la clasificación de los sujetos pasivos es la siguiente:

1. *Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.* El principal y más importante sujeto de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, en quien recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aunque otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.

2. *Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.* Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en las obligaciones tributarias que pasan de manera directa en una persona que la ley considera deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene carácter estrictamente personal, lo cual se justifica por la disponibilidad de cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

3. *Sujetos pasivos en parte deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.* Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales. Ante todo, aquí existe una deuda que afecta no a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que, aun cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos.

En otras palabras, el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores. Según el régimen de derecho privado, cada deudor debería responder pro quota, pues por la indeterminación de partes alícuotas normalmente la ley

presumiría que son iguales. Pero en el campo del derecho impositivo la ley otorga al fisco el derecho de dirigirse a un solo deudor para obtener el pago de la deuda integra. El deudor requerido responde de una deuda propia y, más allá de ésta, también de una deuda ajena, en virtud de una responsabilidad parcialmente directa (deuda propia) y parcialmente solidaria (deuda ajena) sin perjuicio de su derecho de ejercer la acción de devolución en contra de los demás codeudores.

4. *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.* La primera se refiere a quienes la ley considera tales, debido a una sustitución completa de los deudores directos (por sus relaciones con la administración financiera), hasta el punto de que, en caso de incumplimiento, el fisco reclama directamente el pago al responsable sustituto del verdadero deudor sin afectar a éste si se logra el pago. Sin embargo, sólo cuando sea insolvente el deudor directo primitivo, el fisco podrá dirigirse contra el deudor sustituto, que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque solamente respecto a él se encuentra una causa específica (capacidad contributiva).

5. *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.* También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena, consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una solidaridad derivada de la ley.

6. *Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.* Ésta es la última categoría de sujetos pasivos, los que deben pagar una deuda

ajena a causa de vínculo de carácter objetivo. Tal categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el cual con frecuencia se presentan situaciones en que el propietario o el poseedor sean responsables frente al fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió cubrir personalmente quien fue propietario o poseedor en la época en que causo el impuesto.

Independientemente de lo tratado anteriormente es importante destacar que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación alude a quienes se consideran como responsables solidarios, por mencionar algunos:

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

b. *Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por un monto de estos pagos.*

c. *Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que causaron durante su gestión*

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

e. *Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas*

efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

f. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

Entre muchos casos más que nos hace mención el artículo en comento, es importante mencionar que la responsabilidad solidaria solo comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Entenderemos a un responsable solidario como aquella persona que por disposición de ley deba pagar una contribución si el deudor principal no lo hace.

Otra figura tributaria que maneja el maestro Carrasco Iriarte es la repercusión del impuesto, que consiste en la posibilidad que tienen el sujeto pasivo de trasladar el impuesto a otra persona, el pago de su obligación como lo marca el párrafo tercero, del artículo 1 de la Ley del IVA que nos expresa: *el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, lo usen o gocen temporalmente, o reciban servicios.* Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido, inclusive cuando se retenga en los términos del artículo 1-A ó tercer párrafo de la misma ley.

De esta manera se concluye que el particular termina pagando los impuestos y esto le llamamos el verdadero pagador que es la persona que no tiene la opción de trasladar el gravamen y consumidor final.

Otro criterio tributario que maneja el maestro Iriarte es las diferencias entre responsabilidad y la repercusión del impuesto, las cuales son las siguientes:

1. “Es que el responsable solidario es supletorio y el traslado del impuesto no lo es.
2. El responsable solidario es en créditos fiscales y el traslado es sobre productos o servicios.
3. El responsable solidario es un sujeto pasivo determinado y en el traslado es un sujeto pasivo indeterminado.
4. El responsable solidario el Estado puede coaccionar y en el traslado no.

Los requerimientos fundamentales para ser sujetos pasivos son:

- a) Capacidad
- b) La residencia y el domicilio
- c) Nacionalidad
- d) La ocupación de las personas
- e) Algunos otros aspectos como el estado civil, sexo, por algunos países esto puede ser motivo de una desgravación fiscal”.¹¹

¹¹ ídem

Concluyéndose, el sujeto pasivo será toda persona física o moral, mexicana o extranjera obligada a pagar contribuciones siempre que su conducta se apegue a lo que indica la ley originándose la relación jurídica-tributaria. Que para evitar repeticiones, se hace referencia al capítulo de antelación.

1.4.3 Principios de vinculación tributaria.

Entendemos por principios de vinculación tributaria al señalamiento por la ley de ¿Cómo?, ¿Cuándo?, ¿Dónde? Y por que surge el nexo entre sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación.

Si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general de cualquiera que sea la fuente de riqueza de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción personal y si el Estado grava a las personas tomando en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en el territorio y no las cualidades de las personas que los perciben o que los poseen, se le llama sucesión real, en el primer caso lo llama una vinculación subjetiva porque toma en cuenta la nacionalidad, el domicilio y la residencia y en el segundo caso se lo toma como criterios objetivos, como son la riqueza y el establecimiento permanente

Es muy considerable la reflexión anterior en virtud de que en uso de la soberanía el Estado puede adoptar diversos criterios de vinculación que dan nacimiento a la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos de aquí es como podemos encontrar los siguientes:

Principios de vinculación tributaria:

a) *Nacionalidad.* Que va a ser un aspecto importante en virtud, de que el artículo 1 del CFF maneja que los extranjeros están sujetos a pagar impuestos salvo que exista un tratado internacional. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos marca que son obligaciones de los mexicanos el contribuir para el gasto público, así de la federación como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa y dispongan las leyes.

La nacionalidad es el vínculo jurídico que se establece entre el sujeto pasivo y el Estado al cual pertenece.

b) *El domicilio.* El artículo 29 del Código Civil del Distrito Federal establece que el domicilio de las personas es el lugar donde reside habitualmente y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos el lugar donde simplemente residan, y en su defecto, donde se encuentren. Se presumirá que una persona reside habitualmente en un lugar cuando permanezca por más de seis meses, Rojina Villegas define este atributo "como el lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él"¹². De esta definición se desprenden 2 elementos:

1. Residencia habitual, o sea, el dato objetivo susceptible de prueba directa.

2. El propósito de establecerse en determinado lugar, el dato subjetivo. Que no se puede comprobar siempre mediante pruebas directas, pero que sí es posible comprobar a través de inferencias y de presunciones

¹² ROJINA VILLEGAS, Rafael Derecho Civil Mexicano, Décima Edición, Editorial Porrúa, México, 2001. pp. 517

Así mismo, los artículos 9 y 10 del Código Fiscal de la Federación que a continuación se citan aluden al concepto de, ¿Qué personas son consideradas como solo residentes en nuestro país?

Artículo 9, del Código Fiscal de la Federación. "se consideran residentes en territorio nacional:

PERSONAS FÍSICAS

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

PERSONAS MORALES

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de reacción afectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes". Así mismo también haremos alusión al siguiente numeral:

Artículo 10 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone:
"Se considera domicilio fiscal:

PERSONAS FÍSICAS

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

PERSONAS MORALES

II. En 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 donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen".

Lo citado anteriormente, es de relevancia en virtud de que sabiendo el domicilio correcto de un contribuyente determinado, se procederá a realizar todo tipo de notificaciones y diligencias que nacen en virtud de la relación jurídico tributaria. El mismo artículo 10 del Código Fiscal de la Federación también nos hace referencia a esto cuando menciona lo siguiente:

Artículo 10. "...Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos

casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18”.

Y el último principio de vinculación tributaria sería el siguiente:

c) El lugar del hecho generador, es decir, donde se realiza la situación que de nacimiento a la obligación.

1.5 *Obligación Jurídica Tributaria.*

Para entrar al estudio, cabe señalar que se no se debe confundir la obligación tributaria con la obligación de derecho privado. Por esta razón, enseguida mencionaremos principales diferencias:

a) La obligación fiscal emana de normas de derecho público, ya que sus formalidades o procedimientos surgen de ordenamientos de la misma naturaleza.

b) Las obligaciones de derecho privado se originan de la voluntad de las personas o de las disposiciones jurídicas, como el caso de un contrato.

c) En caso de obligaciones fiscales solo se derivan de ordenamientos del Poder Público en uso de sus atribuciones.

Así el concepto de obligación jurídica es una base fundamental para entender correctamente el objetivo principal de las obligaciones de carácter fiscal, es decir, dichas obligaciones son independientes pero nunca serán autónomas, simplemente cada una resuelve sus problemas en cada área que le corresponde.

Dino Jarach dice que: *"la obligación tributaria o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (Contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición"*¹³. Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) una prestación pecuniaria exige al deudor (sujeto pasivo), excepcionalmente en especie.

En la determinación de la obligación tributaria es importante destacar algunos conceptos básicos que tienen una íntima conexión con el tema principal que vamos a desarrollar:

Las obligaciones en general, pueden tener tres fuentes:

1. La ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico: a las obligaciones que nacen en esta forma se les da el nombre de meramente legales.

2. La ley unida a una realización de un hecho generador, previsto por ella y distinto de la voluntad de obligarse: a estas se les llama obligaciones legales u obligaciones ex – lege.

3. La voluntad del sujeto, dirigido a producir a su cargo el nacimiento de una obligación, esto es, a convertirse en obligado, y reconocida por la ley como tal fuente de obligación: a estas obligaciones se les denomina obligaciones voluntarias.

¹³ JARACH, Dino El hecho imponible. Teoría General de Derecho Tributario, tercera edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos aires. 1982. pp. 238

Ahora bien por lo que se refiere a las del primer tipo de obligaciones en el Derecho Tributario son inexistentes, en cuanto a las obligaciones voluntarias o contractuales tampoco existen en el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, que es básico en todo Estado de derecho, de que resulta la indisponibilidad del poder y de la potestad tributarios por parte de la Administración Financiera

Y en cuanto a las ex – lege son las que actualmente son validas toda vez que el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco. De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal del la Federación que expresa “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso que ocurran” desde luego dando origen a la obligación tributaria para con el fisco

La obligación tributaria es una obligación ex lege, que nace como cumplimiento o nacimiento en especie y requiere dos elementos:

1. La existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto general, hipotético que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria de carga de particulares.

2. La realización de ese hecho jurídico contemplado en la Ley.

Mientras que para Hugo Carrasco Iriarte menciona que los elementos de la obligación impositiva son sencillamente los siguientes: “la

- Causa

- Objeto
- Relación Jurídico Tributaria
- Hecho imponible
- Sujetos".¹⁴

Así mismo, convendría definir cada uno de estos conceptos para comenzar a formar un criterio de porque los considera como elementos de una obligación impositiva.

La causa, la considera como el fundamento jurídico último de la obligación de pagar impuestos, mientras que el objeto lo visualiza en la prestación pecuniaria que puede ser un dar, hacer o no hacer la relación jurídico tributaria la encuentra como el vinculo que se establece entre un sujeto activo que es el dueño de la potestad tributaria y un sujeto pasivo que se integra con una serie de obligaciones fiscales para ambos.

El hecho imponible menciona que es la norma jurídica de forma hipotética y que una vez que se realiza da nacimiento a la obligación tributaria, y en último lugar habla de los sujetos como las personas físicas que se vinculan una con otras en la relación jurídica tributaria.

1.5.1 Sustantiva.

La relación jurídica sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo

¹⁴ ibidem

por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo. Algunas características son las siguientes:

a) Carácter ex – lege. Por que nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis establecidos por la ley.

b) Relación de derecho y no de poder. Por que la relación que se establece es una relación de derecho en la que el Estado y el contribuyente se encuentran básicamente en una posición de igualdad, uno como acreedor y otro como deudor, ambos sujetos al ordenamiento jurídico.

c) Contenido. Es generalmente el pago de una cantidad de dinero. En casos excepcionales puede tener como contenido la entrega en propiedad de otros bienes, como es el caso del impuesto a la producción de oro, que en México debe pagarse en oro.

d) Carácter principal y central. Es una relación principal, y no accesoria, porque en su existencia no depende de la existencia de otra u otras obligaciones sustantivas o formales. Es, en cierta forma, una relación central, alrededor de la cual pueden producirse otras obligaciones, a veces principales y a veces accesorias, de carácter sustantivo o de carácter formal, las cuales se encuentran, si no lógicamente, su teleología es subordinada a la relación tributaria cuyo contenido es el pago del tributo, lo cual, por si mismo, la hace preeminente respecto a las demás relaciones.

e) Personal, obligatoria y no real. La relación tributaria es una relación entre dos personas, el ente público acreedor por una parte y el contribuyente, causante o sujeto pasivo en dicha relación, por la otra. Es una relación personal,

pues existe entre dos personas, y no una relación real, que se produce entre una persona, el ente público acreedor y una cosa, por ejemplo, unas mercancías que se van a importar o a exportar, o un terreno respecto del cual debe pagarse el impuesto predial.

Es decir la obligación tributaria sustantiva se traduce en la especie que se le dará al fisco como pago. De acuerdo con todo lo anterior la consecuencia principal de la relación jurídico-tributaria, definiéndola como: el vínculo existente entre el contribuyente y el fisco, que mediante una conducta desplegada por el sujeto pasivo, se traduce en un dar, no hacer y tolerar, es decir, para el fisco lo principal es que se cumpla la obligación sustantiva, porque el fisco exige pago pero no lo ha de hacer sin fundamento, ya que debe existir un hipótesis normativa, que en el momento que realice el contribuyente la conducta que se exige en la ley, es decir, el hecho generador, y así nace la obligación fiscal, por lo tanto se entiende que la obligación fiscal nace en el momento en que surge el hecho imponible que es lo que el legislador preciso en la norma hipotética. La característica principal del hecho generador es concretarse dentro de marco abstracto del precepto legal, debiendo concluir íntegramente con la hipótesis normativa, originándose el nacimiento de la obligación fiscal. Por lo tanto, el hecho generador es: el hecho concreto, localizado. En el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente. En el mundo fenoménico que, por corresponder rigurosamente a la descripción formulada por la hipótesis de Incidencia, da nacimiento a una obligación tributaria

Para concluir la obligación sustantiva sí el cumplimiento por parte del sujeto pasivo es de pago, es decir, es una obligación la cual consiste en dar por

lo regular es una prestación en dinero que el sujeto pasivo se encuentra obligado a dar al fisco.

1.5.2 Formal.

De manera errónea se piensa que únicamente la obligación formal se constituye con el pago de manera pecuniaria al fisco sin tomar en cuenta otro tipo de obligaciones que traen como consecuencia el cumplimiento de una obligación jurídica-tributaria, ya que los gobernados no solo deben cumplir con la obligación de dar sino con las obligaciones de hacer, no hacer y tolerar.

Obligaciones de Hacer.

Tienen una prestación de hecho, implicando una conducta positiva para el obligado, algunos ejemplos en el Código Fiscal de la Federación, siendo las más importantes:

a) Registro de Contribuyentes.- Todas las personas tienen la obligación de pagar contribuciones a través de una declaración periódica, así como inscribirse inicialmente al Registro Federal de Contribuyentes.

b) Llevar contabilidad, prestar avisos, manifestación de declaraciones.

Obligaciones No Hacer.

Al contrario de la obligación de hacer, se trata de una abstención, es decir, la no realización de una conducta.

V gr. Introducir mercancía de manera ilegal, no inscribirse ante el Registro Federal de Contribuyentes etc.

Obligación de Tolerar.

La obligación del contribuyente es tolerar o soportar la conducta positiva de (sujeto activo) en nuestro domicilio con el fin de verificar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales por ejemplo: visitas domiciliarias, revisión de libros entre otros.

Por lo general, las relaciones de carácter formal existen en función instrumental de tutelar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago del tributo. Por esta razón, generalmente existen cuando existe la obligación. Sin embargo, es posible que existan relaciones tributarias formales a cargo de un determinado sujeto, aun cuando no llegue a existir la relación tributaria sustantiva principal, lo que demuestra la autonomía o la independencia de ambos tipos de relaciones y su distinción jurídica.

Por ejemplo, los sujetos exentos del pago de impuesto sobre la renta deben presentar una declaración anual y los sujetos causantes del impuesto al ingreso global gravable no tendrán la obligación de pagar tributo, pero sin embargo, deberán cumplir con todas las demás obligaciones de carácter formal (de hacer, de no hacer, y de tolerar) de igual manera que sí tienen obligación de pagar el tributo sin embargo, deben presentar anualmente una declaración de empadronados, etc.

Y esté al igual que en materia civil, en la obligación atañe a los aspectos siguientes:

a. Dar. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la

cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

b. Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que establecen en las leyes fiscales por ejemplo: presentar una declaración y aviso o cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

c. No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que cumplan con los requisitos exigidos por las leyes.

d. Tolerar. Como es el caso de las visitas domiciliarias, donde el contribuyente deberá colaborar con la autoridad a razón de verificar su correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

1.5.3 Extinción de la obligación.

Por extinción de la obligación podemos entender la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o bien, haberse presentado una causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga. Las formas de extinción de las obligaciones en el derecho privado de acuerdo con la legislación son: el pago, la dación en pago, la compensación, la confusión de derechos, la rescisión, la revocación, la prescripción, la pérdida de la cosa o la imposibilidad de cumplir, la remisión del adeudo, la nulidad, la condición resolutoria y el término extintivo, la novación y la transacción.

Pues bien, en materia fiscal como ya hemos mencionado se toma como base dichas formas de extinción del derecho privado pero como se trata de materia fiscal y como ya dijimos cada área resuelve sus propios problemas en materia tributaria, se descartan la rescisión y condición resolutoria, en virtud de que estas formas de extinguir no pueden operar en el derecho fiscal, en donde las obligaciones nacen de la ley y no de la voluntad de las personas que intervienen en la relación jurídica y lo mismo ocurre con la novación, que por las mismas razones no puede figurar en la materia en comento, es decir, presentan características propias, como por ejemplo: la compensación, la confusión, la renuncia del acreedor (condonación), la desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor, la consignación, la adjudicación de bienes mediante subasta y la prescripción.

Así, encontramos dentro de las formas de extinguir la obligación tributaria, las siguientes.

1. *El pago.* La forma más viable y lógica de extinguir una obligación es pagando.-La palabra pagar la podemos entender, como el hecho de dar a otro o satisfacer lo que se debe. Y este concepto está acorde con diversas definiciones jurídicas como sería el que pago es el cumplimiento de la obligación por medio del cual queda satisfecho el derecho del acreedor y en consecuencia se extingue el vínculo jurídico que se había creado. El lenguaje coloquial la palabra pagar se utiliza sólo para referirse a la acción de satisfacer una obligación de dar, en tanto que el vocablo cumplir se usa para significar la satisfacción de obligaciones de otra índole como el hacer, no hacer o tolerar.

Luego entonces, la palabra pago o cumplimiento de la obligación fiscal puede conceptuarse como la satisfacción del objeto de la obligación legal debida al Estado, en virtud de la cual se extingue este vínculo jurídico. Por lo tanto, en sentido amplio, pagar o cumplir con una obligación es satisfacer el objeto de la misma. En sentido estricto, pagar una obligación fiscal es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude de conformidad con la ley, en tanto cumplir es satisfacer la prestación debida por ejemplo, en presentar una declaración, en tanto no introducir mercancías por lugares no autorizados, o bien, permitir a las autoridades realice visitas domiciliarias.

Es importante que en materia fiscal generalmente el objeto de la obligación no se pueda dar de forma simple o única, sino por el contrario, de forma compleja. Así, se tiene el cumplimiento o pago acompañado del pago, es decir, de una suma de dinero o bien, en permitir o tolerar y hacer.

El pago recaerá siempre sobre quien realice los actos o hechos que la hayan generado el pago aunque también mas adelante analizaremos que otros sujetos pueden liquidar en un momento dado la deuda con el fisco. Por lo pronto nos avocamos en sentido estricto solo al contribuyente.

Tipos de pago de acuerdo al maestro Carrasco Iriarte Hugo son los siguientes:

- a) "Pago liso o llano. Se refiere al que se efectúa sin objeción alguna por parte del contribuyente.

- b) Pago debido. Es cuando entrega las cantidades que legalmente le corresponden al fisco.

c) Pago indebido. Resulta del error, el desvío o exceso de poder por parte de las autoridades hacendarías.

d) Pago en garantía. Es la cantidad que el contribuyente entrega a la SHCP para garantizar el cumplimiento de obligaciones futuras.

e) Pago bajo protesta. Es el que realiza el contribuyente inconforme y que desde ese momento anuncia que habrá de impugnar por el medio de defensa que le asiste.

f) Pago provisional. Es el que realizará el sujeto pasivo el cual se deriva de la declaración provisional y está sujeto a comprobación.

g) Pago definitivo. Cantidad exacta y determinada que el sujeto activo mediante la liquidación y se debe tener como definitivo en virtud que no esta sujeto a verificación, modificación o comprobación.

h) Pago extemporáneo. Es el que se realiza fuera de tiempo, es decir, ya vencida la época de pago.

I. Pago extemporáneo espontáneo. Es el que realizará el contribuyente que a caído en mora sin que medie exigencia alguna por parte de la autoridad.

II. Pago a requerimiento. Es aquel en que la autoridad hacendaría le exige el pago al contribuyente, es decir, la contribución + recargos + gastos de ejecución + multa.

i) Pago oportuno. Es aquel que se realiza dentro de la época de pago es decir, en tiempo que la ley permite y concede a los contribuyentes realizarlo.

j) Pago en dinero. Consiste en que estará determinada en cantidad líquida y será en forma de efectivo que se realizará.

k) Pago en especie que consiste en que se cumpla una obligación otorgando parte de su contribución en servicios.

l) Pago por terceros. Que es el caso de los responsables solidarios¹⁵.

Otros tipos de pago reconocidos por el Código Fiscal de la Federación son los siguientes:

1. *Compensación*.- Se refiere al procedimiento de extinción de un adeudo, cuando se reúnan recíprocamente entre dos personas (el fisco y contribuyente), las calidades de deudor y acreedor. El efecto de ésta es el de extinguir el adeudo mayor hasta el importe menor. Partiendo del supuesto de que el contribuyente hubiera hecho un pago indebido y en consecuencia tuviera saldo a favor.

2. *Condonación*.- Su antecedente más próximo es la remisión de la deuda, opera de acuerdo al artículo 74 del CFF en donde la SHCP puede condonar o perdonar la deuda el sujeto activo al sujeto pasivo de forma discrecional.

3. *Prescripción*.- Es liberarse del pago mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley y aplicado al caso concreto. Se diferencia en:

¹⁵ idem

- Prescripción positiva. Que es la forma de adquirir derechos por simple transcurso del tiempo.
- Prescripción negativa. Que es la forma de liberarse de una obligación por transcurso del tiempo.

4. *Cancelación de créditos fiscales en cuentas públicas.*- Es por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia por parte del deudor o responsables solidarios, aunque no libera del pago de acuerdo al artículo 146- A, del Código Fiscal de la Federación.

5. *Novación.*- Muchos autores niegan que opera en materia fiscal pero, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la actualidad afirma que opera, ya que celebró un convenio con un contribuyente al efecto de adquirir obligaciones nuevas y dejar de rezago créditos pasados por lo tanto, se admite la posibilidad de esta figura jurídica.

6. *Caducidad.*- Se dice de lo que ha dejado de ser o ha perdido su efectividad, y tiene lugar cuando la ley o la voluntad de los particulares señalan un término fijo para la terminación de un derecho, de tal modo que transcurrido este último ha quedado sin poderse ejercitar.

7. *Exención.*- Que es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona establecida por la ley. Además, es una institución jurídica en virtud de la cual se eliminan de la regla en general el origen de ciertos hechos o situaciones imposables por razones de equidad, convivencia o de política económica.

1.6 *Requerimiento del fisco.*

De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de nuestro país que refiere lo siguiente:

Artículo 16. "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente..."

Para que puedan realizarse acciones coactivas en contra del deudor de un crédito fiscal, es preciso que el ejecutor designado para tal efecto apoye su actuación mediante el correspondiente mandamiento de ejecución; por ende, ésta es una garantía de seguridad jurídica, equivalente a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escrito. Por lo tanto, cualquier acto de molestia sea verbal contra los bienes jurídicamente titulados, será un acto violatorio.

Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución por la autoridad fiscal, ésta debe dictar mandamiento de ejecución motivado y fundado, en el cual exprese las razones por las que disponga a exigir al deudor el crédito; Después se designará ejecutor para practicar el requerimiento, que en su oportunidad se notifique éste y que se levante la acta pormenorizada del requerimiento, una de cuyas copias he de ser entregada a la persona con quien se entienda en la diligencia.

El requerimiento constituye el inicio de un acto administrativo por parte de la autoridad administrativa para dar comienzo al procedimiento administrativo de ejecución, en términos del artículo 145, del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales

que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Por lo tanto, se procederá a lo establecido por el artículo 151 del citado código, señala que: *"...las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales requerirán el paso al deudor..."*. Por lo tanto, el requerimiento deberá notificarse al deudor, ya sea personalmente o por edictos en caso de que desaparezca, se ignore el domicilio o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal las autoridades fiscales, se le dejará citatorio y en caso de no tener novedad se practica la diligencia con quien se encontrará a través del llenado de su respectiva cedula de notificación dejando su instructivo, es decir, los documentos que contienen una serie de actuaciones por parte de la autoridad administrativa en donde explica al contribuyente el acto administrativo que se le quiere dar a conocer, a dicho legajo de documentos se le llama instructivo, que se fijara en un lugar visible del domicilio del contribuyente debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia.

El requerimiento de pago se puede originar de la prórroga o de la autorización de pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por omitir la presentación de declaraciones periódicas, ante esto el deudor deberá efectuar el pago seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

El acta de requerimiento no se considera una resolución fiscal, pues sólo constituye una constancia escrita de la diligencia administrativa que realiza el notificador para exigir el pago. Tratándose de actos realizados en el procedimiento de ejecución que se inicia con un requerimiento de pago,

apercibimiento de embargo, es claro que para que estén, motivados y fundamentados se deberán citar preceptos constitucionales, en este caso si constituiría una resolución fiscal.

Cuando la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

Al llevarse a cabo la diligencia de requerimiento de pago, y en caso de no recibir respuesta de pago por parte del deudor, el ejecutor designado por el jefe de la oficina ejecutora, procederá como sigue:

- 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. Y cuando caiga el embargo en bienes raíces, derechos reales o negociaciones se procederá a inscribir en el Registro Público que corresponda.
- En los casos en que la exigibilidad de pago se de por el cese de la prórroga o de la autorización de pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o cuando se trate por omisión en la presentación de alguna declaración el deudor podrá efectuar el pago seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta los efectos la notificación del requerimiento.

1.7 Suspensión de un acto administrativo en materia fiscal

La suspensión del acto administrativo lo podemos entender como la cesación o parálisis temporal en el avance del procedimiento, que se produce por disposición legal (artículo 144 del CFF), como podemos observar, mediante la interpretación conjunta de los artículos 141 y 144 del CFF, y 68 de su reglamento, vigentes, se puede concluir como regla general, que para que opere la suspensión del acto administrativo a petición del deudor, es necesario que el recurrente o sujeto pasivo, presente una promoción (interposición del recurso de revocación), ante la autoridad exactora (autoridad administrativa) correspondiente, ofreciendo la garantía del interés fiscal, con el objeto de que dicha autoridad proceda a su calificación. Por lo tanto en todos los casos en que se lleve a cabo el recurso de revocación será la propia autoridad ejecutora, la que finalmente resuelva si suspende o no el acto administrativo. Sin embargo, es importante precisar que la suspensión de un acto administrativo en materia fiscal no solo lo puede suspender la autoridad exactora, sino también el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el juez de distrito a través del Juicio de Amparo por lo que consideramos que el recurrente en este sentido tiene varios caminos por elegir, dependiendo su caso concreto.

Algunas características de la suspensión de un acto administrativo son las siguientes:

1. Es una medida cautelar que conserva la materia de amparo, porque su tarea es impedir que el acto de autoridad impugnado en la vía constitucional se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias en detrimento del quejoso mientras que se resuelve su situación jurídica.

2. Es un acto creador de una situación de paralización o cesación temporal limitada de un acto reclamado de carácter positivo consistente en impedir para lo futuro el comienzo, desarrollo o consecuencias de dicho acto sin invalidar los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado.

Es necesario puntualizar que para tramitar cualquier tipo de suspensión dependerá según el caso concreto, en caso de Amparo Directo será conforme a los artículos 158 y 170 y relativos de la Ley de Amparo y si es el caso de Amparo Indirecto será conforme a las reglas de los artículos 114,116,125 y relativos. Mi investigación gira en torno a la suspensión del acto reclamado ante la autoridad exactora en la vía del recurso de revocación en relación a sancionar a la autoridad administrativa por emitir una resolución que no se apega a los preceptos legales. Por lo que se plasmaría en el artículo 132 del CFF para que en cuanto se cayera en el hecho imponible se pudiera invocar de manera inmediata sin necesidad de acudir a otro procedimiento.

CAPITULO II. Análisis jurídico del Recurso de Revocación

Recurso Administrativo.

La administración siempre debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen su actividad; sin embargo, en ocasiones no cumple con estos requisitos, ya sea por la inexacta aplicación de la ley, ya por su indebida interpretación o, incluso, por arbitrariedad. Ante esta realidad ha sido necesario crear medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular afectado. A estos medios se les conoce como recursos administrativos.

En palabras del doctrinario Andrés Serra Rojas: “el recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó u órgano administrativo, para que lo revoque, anule o modifique”¹⁶

Los medios de defensa que contiene el Código Fiscal de la Federación, unos son medios de defensa oficiosos, otros medios de defensa contenciosos; los primeros; son aquellos en los que aparece la propia administración revisando sus propios actos a instancia del propio contribuyente; en este caso a diferencia de los medios contenciosos en los cuales el afectado tiene que acudir a una autoridad jerárquicamente superior para que revise las actuaciones de la autoridad fiscal subordinada en las cuales el contribuyente, la autoridad demandada y el órgano jurisdiccional; en este caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esta es la gran diferencia entre los medios de defensa contenciosos con los oficiosos, como es el caso del recurso de revocación.

¹⁶ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo, Décima Edición, Editorial Porrúa, México, 1977. pp. 678

Existe un mar de definiciones acerca de lo que es un recurso administrativo, pero el maestro Juan M. Estrada lo entiende como: *"aquel medio del cual disponen los particulares para impugnar los actos y las resoluciones emitidas por autoridades fiscales o bien el medio por el cual las partes pueden promover el control de la legalidad de la resolución de una autoridad administrativa, siendo esa acción un elemento integrante del derecho de defensa"*¹⁷.

Con ayuda de los maestros antes citados consideramos que el recurso administrativo será: "una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo que de cierta manera afecte algún interés del gobernado". O bien, hablando en términos jurídicos lo definimos como: "el medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los particulares y por violación al ordenamiento a falta de aplicación de la disposición adecuada". Así como un recurso administrativo que nace del ejercicio del derecho de instancia que la ley otorga al particular y que más que una prerrogativa de la autoridad para corregir sus errores es un medio de defensa del administrado.

Después de algunas definiciones sobre el recurso administrativo es conveniente entrar al análisis jurídico del recurso de revocación, comenzando por citar de dónde emana la posibilidad de instaurar dicho recurso.

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación nos maneja que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán de legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos y las

¹⁷ ESTRADA LARA, Juan M. La Defensa Fiscal, Primera Edición, Editorial PAC, México 2002. pp. 179

resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente; a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

De tal manera que la oposición del particular a los actos de las autoridades fiscales, debe ser debidamente regulada por las disposiciones legales, además por medios de defensa adecuados para que como particulares tengamos la opción de hacer valer nuestra inconformidad respecto a una resolución administrativa.

Así las cosas se entiende que el Código Fiscal de la Federación establece en forma expresa el recurso de revocación como: "el medio de defensa para el contribuyente". Pero para tener más claro lo anterior convendría definir que se entiende por recurso.

Las definiciones jurídicas que manejan autores como Serra Rojas o Juan M. Estrada a nivel doctrinal son concordantes, en virtud que ambos autores manejan la definición del recurso como un medio para poder impugnar un acto que emite una autoridad administrativa y que este acto es a consideración del gobernado como injusto.

2. Recurso de Revocación. Concepto.

Después de analizar diferentes conceptos jurídicos acerca de lo que es el recurso. Ahora tomaremos el concepto de recurso de revocación a criterio del maestro Sánchez Pichardo el cual define como: "*aquel medio legal que tiene un particular para debatir ante la propia autoridad los actos o resoluciones dictadas*

por ella y que las emite en perjuicio del particular, ya sea de una aplicación indebida de la ley o la no aplicación de la ley”¹⁸.

2.1. Naturaleza.

El recurso administrativo constituye un procedimiento legal de que dispone el particular que ha sido afectado por un acto administrativo en la defensa de los derechos jurídicamente titulados, con el fin de obtener de la autoridad administrativa una revocación o modificación del propio acto, en caso de que ella encuentre demostrada la ilegalidad del mismo a partir de los agravios esgrimidos por el administrado.

Así, en un primer momento pareciera que al interponer un recurso de revocación ante la autoridad administrativa, que emitió el acto administrativo, cuyo fin mediato es argumentarle que: “el acto administrativo que emitió no está fundado conforme a la ley”.¹⁹

Tal situación no se apega a la verdad, ya que se trata de un medio por el que se solicita a la autoridad administrativa que modifique o revoque el acto de que se trate. Por lo tanto, no se trata de una controversia, ya que toca resolver al respecto a la misma autoridad emisora del acto, o a su superior jerárquico, de donde se desprende que no hay autoridad distinta e imparcial de las partes que resuelva los agravios presentados dentro del recurso interpuesto. En tal caso del recurso nos encontramos ante un desenvolvimiento de un interés en conflicto y no ante la composición de un conflicto, es decir, la finalidad procesal de una

¹⁸ SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., Los medios de Impugnación en materia Administrativa, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 1999. pp. 730

¹⁹ Se refiere a lo que causa agravio al particular, es decir, lo que lesiona su interés jurídico

autoridad judicial está precisamente en juzgar una situación de controversia que se le presenta por las partes contradictorias, y en la composición de un conflicto.

En el caso del recurso, la finalidad administrativa es la de desarrollar el interés en conflicto contenido en el acto jurídico administrativo hasta contrastarlos, en autoexamen, contra el parámetro legal en el que le está permitido actuar, al grado de confirmar o revocar el acto en análisis; por lo tanto, el recurso administrativo no es una estancia contenciosa, sino una instancia por la que se solicita a la autoridad que analice nuevamente la legalidad del acto emitido, revisando nuevamente el procedimiento seguido, la valoración y el criterio utilizado para emitir dicho acto. Desde la perspectiva del particular el recurso administrativo es una clase de impugnación que forma parte de la amplia gama de medios de defensa que la ley proporciona como un derecho en contra de actos de autoridad unilaterales en una relación de supraordinación, resultando de un procedimiento.

Es importante señalar que actualmente el Código Fiscal de la Federación regula únicamente un solo recurso administrativo, denominado recurso de revocación, ya que se derogaron anteriores recursos como era el de nulidad de notificaciones y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, el contenido de éstos recursos no es extrañado en virtud de que dicho contenido es el mismo que hoy se contempla en el recurso de revocación. Ya que el recurso de revocación se establece contra los actos administrativos en materia fiscal federal.

2.1.1 Elementos.

Este punto nos lleva principalmente a poner en claro de dónde nace el recurso de revocación y desde luego para ello son importantes los siguientes supuestos:

ELEMENTOS DE EXISTENCIA ó ESENCIALES.

1. La existencia de una instancia en la cual pueda recurrir el particular con la finalidad de que se revoque o modifique por las autoridades administrativas una posición que ha adoptado respecto del promovente.
2. Debe dirigirse a una Autoridad de carácter administrativo, es decir, un órgano que dispone del poder de tomar y aplicar decisiones administrativas e investidas de poder público.
3. El objeto del recurso es siempre impugnar un acto jurídico que emane de una autoridad administrativa no procediendo en consecuencia contra autoridades jurisdiccionales y legislativas.
4. Supone la existencia de una petición administrativa, esto es, una forma de aclarar un acto administrativo que afecta el interés del administrado.
5. El requisito para hacer efectivo un recurso desde luego es, que éste debe estar establecido en una ley, reglamentado y además existir una resolución administrativa.

ELEMENTOS SECUNDARIOS.

1. Se debe presentar en el plazo estipulado por la ley.

2. Dirigirse a la autoridad correspondiente.
3. Expresar hechos y agravios.
4. Expresar pruebas.

Es importante el señalar el concepto de los elementos del recurso de revocación para una mejor comprensión del mismo.

Estos se pueden dividir como ya hemos señalado en dos grupos en elementos esenciales y secundarios.

Elementos esenciales. Son aquellas condiciones que se deben dar concurrir debidamente para que pueda existir el recurso.

Elementos secundarios. Que serán aquellos puntos que se deberán satisfacer para darle procedencia al recurso y que en un dado momento puede ser subsanable.

2.1.2 Formalidades.

Las formalidades que se deben de cumplir por parte del particular al interponer el recurso administrativo de revocación son las siguientes:

- El nombre del recurso que se interpone, aunque exista un solo recurso en materia fiscal por formalismo es lo adecuado.
- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y RFC
- Domicilio para oír y recibir notificaciones y autorizados y desde luego respetando las horas y días que la ley fija como hábiles, así como las

respectivas formalidades para notificar por parte de la autoridad administrativa.

- Es importante destacar que, además de la información anterior, también son importantes los artículos 118, 121, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación.

2.2. Procedencia del recurso de revocación.

El recurso administrativo de revocación, se encuentra ubicado dentro del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación en la parte primera y siguiente. Conteniendo una serie de preceptos, los cuales dan los pormenores del recurso de revocación.

Las primeras cuestiones en plantear, será qué actos y resoluciones son motivo de un recurso administrativo de revocación, es decir, indudablemente la procedibilidad del recurso se verá establecida por el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que dice:

Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

1. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c. Dicten autoridades aduaneras.

d. Cualquier resolución de carácter definitivo que causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se

refieren los artículos 33-A (que se refiere al plazo a los particulares para hacer aclaraciones ante las autoridades en el caso que se señala), 36 (que habla de la modificación de las resoluciones administrativas), y 74 (relativo a la procedencia de la condonación de las multas).

II. Los actos de las autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se aleguen que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

También es procedente el recurso cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de hechos recurribles descritos con anterioridad; aun cuando el particular acepte el conocimiento de éste o desconozca su existencia (según el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación).

Entonces, con los supuestos que enmarca el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación, en forma general, procede para inconformarse contra actos y resoluciones definitivas de las autoridades fiscales que causen un agravio al contribuyente o que no se ajustaron a la ley;

claro, la interposición del recurso, contiene una formalidad y requisitos legales que se deben cumplir como ya lo dijimos en el punto anterior.

2.2.1. Casos de Improcedencia del recurso de revocación.

El Artículo 124 del Código Fiscal de la Federación estipula que el recurso de revocación será improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos:

I .Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II .Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III .Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VII. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este código (es decir la impugnación de notificaciones).

VIII .Si son revocados los actos por la autoridad.

IX. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.

X. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México forma parte.

Así mismo, el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación expresa:

Artículo 126. "...el recurso de revocación no procederá contra actos que tenga por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros".

Ante la exigibilidad de un crédito fiscal determinado, y al hacerse efectivo el cobro de éste, seguramente el contribuyente estará inconforme con la autoridad por no convenir a sus intereses y tal vez crea que dicho procedimiento no se ajustó a la ley. Entonces es necesario hacer notar o indicarle a la autoridad que revise sus actuaciones, y considere una vez más si es justa su resolución; pero, cómo pedirle esta nueva consideración; esto es mediante el recurso de revocación, siendo éste un medio de defensa para aquellos que estén en desacuerdo con un acto judicial definitivo o cause agravio en su patrimonio o persona, recurso que debe tener perfectamente bien delimitado su alcance y propósito de interposición, pues no por cualquiera puede ser utilizado, ni tampoco interponerse para todo tipo de actos o resoluciones judiciales, porque hay algunas actuaciones o sentencias que son irrevocables, como las que resuelven un juicio de nulidad federal o un procedimiento de resolución de controversias por ejemplo; ya sea por el tipo de resolución o por la autoridad que lo emite, o bien, porque el plazo para hacer uso de defensa ya prescribió. Un ejemplo de esto son las fracciones anteriormente descritas, pero para ser más exactos las fracciones III, IV y IX.

2.2.2 Casos de sobreseimiento del recurso de revocación.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 124-A nos establece la figura del sobreseimiento y dice al respecto:

Artículo 124. Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o la resolución impugnada.

IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Precisamente el recurso administrativo de revocación, como un medio de defensa, el cual puede ser procedente o improcedente, si es improcedente, no habría más por señalar, pero si es procedente, cabe señalar que en algunos casos puede sobrevenir la improcedencia (que analizamos en el punto anterior). La improcedencia puede darse por que el agravio que haya perjudicado al particular haya desaparecido o por muchas mas situaciones, pero lo que se debe tener en claro, es que cuando se de algún hecho de esta naturaleza el Código Fiscal de la Federación lo contempla como sobreseimiento.

2.3 *Autoridades ante quien se interpone.*

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior implica que el contribuyente puede promover el juicio de nulidad ante el citado Tribunal, sin tener que agotar o tramitar previamente el recurso de revocación.

Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Como casos de excepción se debe tener presente que la resolución dictada en el recurso se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación de todos los demás actos conexos deberá hacerse valer ante la Sala regional del tribunal que conozca del juicio respectivo.

Por excepción y tomando en consideración la naturaleza y contenido de los actos que se reclaman, el escrito debe presentarse en cualquier tiempo antes de que se consumen los actos de manera irreparable, y en cada caso se establecerá el plazo de interposición del recurso.

Así se tienen que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o cuando se alegue que no le fue notificado, casos en que el

plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del siguiente al de la diligencia del embargo.

Ahora bien, si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

Para conocer las autoridades competentes en este recurso, mencionaremos las siguientes:

1) La unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las entidades federativas coordinadas.

2) El artículo 11, fracción XVIII, del Reglamento interior del SAT, establece como autoridades competentes para modificar o revocar aquellas resoluciones de carácter individual no favorables a un particular conforme a lo dictado por el Código Federación, emitidas por unidades administrativas que de ellos dependan.

Para tales efectos el artículo 120 en su segundo párrafo del Código en comento dice que: "...si un recurso se interpone ante una autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente".

O bien, el artículo 121 del mismo ordenamiento nos orienta sobre la competencia de la autoridad:

“Artículo 121: El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante quien emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en los que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 125 y 175 de este Código, en el que el escritos del recurso deberá presentarse dentro de los plazos que en los mismos señala.

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

La promoción del recurso de revocación deberá reunir los requisitos generales para las promociones ante la autoridad fiscal, como lo ordena el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 18: Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en la forma que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso esta requiera. Cuando no exista formas aprobadas, el documento que formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para tal efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el requisito de la promoción.

IV. Señalar en su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo no mayor a 10 días se 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 deberán acompañar al requerimiento con la forma respectiva en número de ejemplares que sea necesario”.

Recordando los conceptos importantes y fundamentos de esta investigación, que consiste en que se otorgue la suspensión inmediata del acto reclamado y no así la ampliación de 45 a 90 días como sanción a la autoridad administrativa por omitir señalar en el recurso de revocación los plazos que se tiene para interponer el juicio contencioso administrativo, es importante tener muy en cuenta que al presentar nuestra promoción tomemos en consideración, plazos, formas de interponerse, requisitos indispensables para su procedencia, requisitos de forma y de fondo que exijan y se hagan valer para su justa observancia, procedencia y resolución de éste, sin caer en la arbitrariedad o favoritismo para alguna de las partes.

REQUISITOS DE FORMA (QUE DEBE CONTENER EL ESCRITO):

Para el desarrollo de este apartado, es necesario invocar el artículo 122 del Código Fiscal de la federación, que claramente señala:

“Artículo 122: El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

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

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause dicha resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente.

Cuando no se gestione a nombre propio, la representación de las personas físicas o morales deberán acreditarse en los términos del artículo 19 del CFF”.

El éxito de la tramitación del recurso de revocación radica en la manifestación clara y precisa de los agravios, cuya construcción será estudiada de manera conjunta en la formulación de conceptos de impugnación al analizar el escrito de demanda de nulidad.

En conclusión, estos requisitos llamados de forma, que quiere decir, la estructura que debe contener el cuerpo del escrito o documento en el que se plantea el recurso de revocación ante la autoridad fiscal competente, junto con los mencionados anteriormente y contenidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

REQUISITOS DE FONDO (DOCUMENTOS):

Los requisitos anteriormente vistos, son los que exige la autoridad para interposición del recurso de revocación; siendo éstos los que se deben considerar para su formulación. Pero también debe de ir acompañado dicho escrito de algunos documentos. Y por esto atenderemos al artículo 123 del ya citado Código, el cual dice:

“Artículo 123: El promovente deberá acompañar el escrito en interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actué a nombre de otro o de personas morales.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que esta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán presentar en fotocopia simple, siempre que obren en

poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren el poder del recurrente, si este no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar donde se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando este sea legalmente posible. Para este efecto, deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que se acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia certificada de los originales o las constancias de estos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no haya obtenido la oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañen los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente en el término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV; Las mismas se tendrán por no ofrecidas”.

La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y los testigos ante un notario o fedatario público, o mediante constancia de inscripción en el registro de representante legales que lleve la autoridad fiscal.

2.3.1 Diversas circunstancias que pueden pasar en el procedimiento administrativo.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo mencionado, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. "En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado".²⁰

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia decretadas por autoridad judicial cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se prevé sobre su representación.

2.4. Etapa Probatoria.

En el caso el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones. No se considera comprendida en esta prohibición la petición de

²⁰ Op. Cit en nota 17, Pág. 62

informes a las autoridades fiscales, respecto a los hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos.

Con relación a lo anterior, es preciso señalar que el 23 de junio del año 2005 se expidió la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente cuyo objeto es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. Encontramos que en la citada ley se contemplan tanto lo relativo a las pruebas y en general todo el contenido es de forma idéntica a las que actualmente maneja nuestro Código Fiscal de la Federación. Algunos puntos que llaman la atención son los que refiere el artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que indica cuales son los derechos generales de los contribuyentes señalando algunos como son los siguientes:

- I. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyentes, previo el pago de los derechos en su caso, establezca la ley.
- II. Derecho a no aportar documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.
- III. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

IV. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

Como podemos percatarnos en los puntos anteriores, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente no trae consigo nada nuevo; Sin embargo, su contenido viene a ampliar y desglosar de forma clara la brevedad con la que se maneja en ocasiones los derechos de los contribuyentes en el Código Fiscal de la Federación.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado resolución del recurso.

Hará prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales manifestaciones o declaraciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedarán a prudente disposición de la autoridad.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones las autoridades, adquieren la convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este

artículo, teniendo en este caso fundar razonadamente esta parte de la resolución (artículo 130 CFF).

2.4 Plazo para dictar la resolución al recurso de revocación.

El término de la autoridad fiscal para dictar resolución queda definido en el artículo 131 de Código Fiscal de la Federación, que de manera precisa establece:

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

Para mejor claridad del párrafo anterior, el artículo 37 del multicitado Código, dice que si en el plazo de tres meses la autoridad no ha notificado la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución o espera la que se dicte. Ahora bien, en caso de que se llegue a requerir al promovente para que cumpla con requisitos que hubiese omitido o para que proporcione elementos necesarios para resolver, este término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido notificado.

La resolución del recurso desde luego deberá estar fundada en derecho y examinada en todos y cada uno de los agravios que haya hecho valer el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad también podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que considere violados y revisar en su conjunto los agravios así como los demás razonamientos del recurrente, a los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá defender cuidadosamente los motivos por los que considera ilegal el acto al precisar el alcance de su resolución.

Otro punto importante a señalar es que no se podrá revocar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente ya que así lo marca el artículo 132, párrafo cuarto; sin embargo, no es todo su contenido, pues cabe mencionar que este párrafo es el que le da inicio a este tema de investigación, así que continuaremos expresando qué respuestas se pueden obtener interponiendo este recurso de revocación y finalizaremos con la segunda parte de este párrafo para dar comienzo a nuestro tercer capítulo.

Como dijimos con antelación toda resolución terminará como lo marca el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 133: La resolución que le ponga fin al recurso podrá:

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; en su caso

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar a reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

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

Una vez, llegado a este punto en estudio, en el cual se exponen el término, así como las formas en las que se resuelve el recurso de revocación. Con anterioridad dijimos que aún nos faltaba examinar un poco de contenido del artículo 132 en la segunda parte del párrafo cuarto, el cual dice a la letra:

Artículo 132: “...así mismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo”.

Este pequeño párrafo encierra el sentido de nuestra investigación, en virtud de que le otorga doble plazo al contribuyente para poder interponer el recurso de revocación, es decir, duplicar el término de 45 días que tiene para interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; Sin embargo, terminaremos con este planteamiento este capítulo debiendo no entrar en el estudio completo ya que es material de análisis para nuestro tercer capítulo.

CAPITULO III. Reforma al cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, respecto a que se otorgue la suspensión del acto reclamado en lugar de 90 días como sanción a la autoridad por omitir en la resolución del recurso administrativo el plazo para interponer el Juicio Contencioso Administrativo.

La suspensión de un acto a petición de parte esta sujeta a varios requisitos establecidos en la Ley tanto la procedencia como su efectividad. Los requisitos serán los que se refieren a las condiciones que se deben reunir para que se otorgue la suspensión; la efectividad implica aquellas exigencias legales que el recurrente debe llenar para que surta sus efectos la suspensión obtenida, la procedencia de dicha suspensión se funda en tres condiciones genéricas, necesariamente concurrentes, que son:

- a) Que sean ciertos los actos contra los que haya solicitado la medida cautelar.
- b) Que la naturaleza de los mismos permita su paralización.
- c) Reunidos los anteriores supuestos, que se satisfagan los requisitos que marca la ley.

Sin embargo, para que surta sus efectos la suspensión en materia fiscal, es menester que el recurrente realice previamente el deposito del importe del crédito que se le exija y éste reclamado. Dicho depósito se traduce en la entrega provisional, con carácter devolutivo que haga el recurrente respecto al importe de la multa, impuesto o cobro fiscal en que se haga consistir el acto reclamado.

Los casos en que ya no será necesario garantizar la suspensión son:

- a) Que de antemano el recurrente haya garantizado con la oficina exactora.
- b) Que la suma exigida exceda de la posibilidad económica del recurrente, a juicio del Juez de Amparo.
- c) Cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago. En estos casos se asegurará el interés fiscal en cualquiera otra forma aceptada en la ley.

Como una consecuencia de la relación jurídico-tributaria podemos contemplar que, en materia fiscal, se habla de “adeudo fiscal” o de “crédito o interés fiscal” según el punto de vista que se adopte; es decir, lo que para el Fisco es un crédito fiscal a su favor, para el recurrente se traduce en un adeudo fiscal, o sea, una carga que repercute en su esfera jurídica.

Ahora bien, la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de esos créditos por parte del SAT (Sistema de Administración Tributaria), a fin de no entorpecer la actividad del Estado, ha hecho que los diversos sistemas jurídicos se preocupen por rodear el crédito del Estado de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento. Es por ello que el crédito de esta oficina recaudadora goza de una preeminencia con respecto a cualquier otro acreedor, razón por la cual se dice que el crédito fiscal es un crédito privilegiado, lo cual significa que si el deudor fiscal no cubre espontáneamente el crédito exigido, el SAT (Sistema de

Administración Tributaria), tiene un derecho preferente para ser pagado antes que otros acreedores.

Este privilegio no confiere al acreedor ningún derecho especial sobre los bienes que constituyen su objeto, sino que, consiste en una simple cualidad del crédito, cuya eficacia se manifiesta tan solo en el momento en que se trata de repartir el precio obtenido mediante la venta forzosa de los bienes del deudor y, en consecuencia, tiene como necesario presupuesto que los propios bienes no hayan salido antes del embargo.

Además de los privilegios generales y especiales el legislador ha creado una garantía legal que es la afectación. A través de las instituciones y responsabilidad por solidaridad se refuerza el crédito fiscal, también son de aplicación otras formas de garantías convencionales, tales como la fianza, la prenda, el depósito, etc.

Conforme a nuestra propuesta es válido hablar de las resoluciones que emite la autoridad fiscal, sobre la situación de los contribuyentes que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida. Como todo acto administrativo perfecto produce sus efectos, a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, entendiendo por término legal lo derivado del principio de legalidad el cual tiene gran importancia en el derecho tributario, partiendo de que todo Tributo tiene que estar expresamente contenido en Ley, el principio de legalidad irá más allá de la simple expresión del tributo en la Ley, así como de su expedición por el órgano facultado para ello, debiendo estar previstos perfectamente los elementos de la

contribución o tributo, así lo ha definido la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, "...que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

No sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, este establecido por ley; sea proporcional y equitativo y tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago que deben estar consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad por parte de las autoridades administrativas, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad administrativa no le quede otra cosa más que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas por las leyes fiscales.

En tales circunstancias entendemos que los tributos deberán encontrarse claramente precisados en ley, puesto que el principio de legalidad como ya aludimos que emana de nuestra Carta Magna. Ahora bien, la tesitura de la necesidad de que la carga tributaria hacia un recurrente se establezca en la ley, atiende no sólo a que emane del poder facultado para ello, sino que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de forma tal que no quede a capricho de la autoridad la carga impositiva, teniendo el

recurrente siempre conocimiento certero y pleno de cómo ha de cumplir con su obligación fiscal.

Por lo anterior la autoridad administrativa no podrá bajo ninguna circunstancia ejecutar carga alguna al recurrente que no se encuentre prevista en una disposición legal, de lo contrario dicha carga tributaria se considerara proscrita en el régimen constitucional mexicano, con independencia del motivo con que se pretendan justificar.

La suspensión del acto administrativo lo podemos definir como la cesación o parálisis temporal en el avance o ejecución de un acto administrativo, que se produce por disposición legal del artículo 144, párrafo primero, del Código de la Materia el cual reza a la letra:

"Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el Interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta sus efectos su notificación, o quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución..."

Es decir, la suspensión del acto administrativo consistirá en que las cosas mantengan el estado que guardan, y así el recurrente no se vea lesionado en sus intereses mientras se resuelve el recurso, debiéndose para ello garantizar el interés fiscal.

El procedimiento de la ejecución de un acto administrativo avanzará de acuerdo al impulso de la autoridad administrativa, por que después de todo su fin de la autoridad administrativa será el lograr el crédito fiscal debido por el deudor, debiendo el deudor cumplir lo resuelto por la autoridad administrativa y pagar el crédito fiscal, o bien si no se encuentra satisfecho el recurrente con el acto administrativo puede interponer el recurso de revocación y garantizar el interés fiscal para que así se pueda suspender la ejecución del acto administrativo. Sin embargo, puede suceder que el recurrente al interponer el recurso de revocación no este de acuerdo con la resolución de dicho recurso emitida por la autoridad administrativa y decidir impugnarla a través de los medios que la ley establece y para ello deberá seguir las reglas marcadas por el Código Fiscal de la Federación. Para que opere la impugnación, ya sea a través del recurso de revocación o bien ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, el recurrente deberá seguir las reglas del Código Fiscal de la Federación que retomando ya hicimos mención en nuestro capítulo segundo de nuestra investigación jurídica. Tal y como lo marca el artículo 120 del Código de la Materia cuando reza:

“Artículo 120. La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

En materia fiscal, el juicio de nulidad y la suspensión del acto administrativo a través del recurso de revocación como ya lo analizamos en el capítulo segundo de nuestra investigación son vías diferentes: El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha llegado al criterio que resuelve sobre la legalidad o ilegalidad de actos impugnados mientras que la autoridad hacendaría podrá corregir los errores que se adviertan en la cita de los preceptos

que el recurrente considere violados, así como también examinar en su conjunto los razonamientos del recurrente a fin de resolver las cuestiones planteadas en el recurso de revocación.

Existe un principio acerca de la procedencia de la suspensión de un acto en materia fiscal el principio se llama "solve et repete" éste presupone requisito sine qua non que el recurrente pague primero a la autoridad hacendaría lo que le exige, y una vez pagado, y solo hasta entonces, pueda reclamar o inconformarse contra el cobro del crédito aduciendo las consideraciones que conduzcan a demostrar la improcedencia del cobro de la autoridad hacendaría. Es decir, la rigidez como está concebida la función del principio "solve et repete" en su origen, significa que el pago del crédito exigido a través del acto administrativo es condición previa para que sea procedente, que en este caso dicho pago lo podemos traducir en el hecho de que la autoridad administrativa para poder suspender un acto requerirá que se le garantice el interés fiscal, sino garantiza primero y sólo reclama el acto, la suspensión respectiva no prosperará.

Al acudir con la autoridad administrativa a través del recurso de revocación y solicitar la suspensión del acto administrativa el recurrente deberá tomar en consideración los siguientes requisitos:

- a) Que la suspensión sea solicitada por el interesado a la autoridad administrativa correspondiente.
- b) Acompañar a la instancia de suspensión los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

- c) La garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.
- d) Si no se impugnan la totalidad de los créditos que se deriven del acto administrativo que se pretende suspender, se deberá pagar la parte del crédito consentido con sus recargos correspondientes.
- e) La autoridad tiene facultad de dictar un acuerdo provisional para suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Perfectamente claros los requisitos para solicitar la suspensión del acto administrativo, el recurrente puede estar más tranquilo. Sin embargo, así como el recurrente tendrá esa confianza de que ha detenido por un momento el actuar de la autoridad administrativa, la autoridad también debe tener esa tranquilidad de asegurar el pago de la deuda fiscal y por ello es la garantía del interés fiscal por que ya mencionamos en los incisos anteriores cuando hablamos los requisitos para poder solicitar la suspensión ante la autoridad administrativa que la garantía debe incluir el total de la deuda y sus accesorios por el plazo de un año y en caso de ser necesario se renovará hasta por doce meses más.

Ya hemos mencionado que la suspensión del acto administrativo lo podemos traducir como la cesación o parálisis temporal en el avance del procedimiento, que se produce por disposición legal (artículo 144 del CFF). Como podemos observar, mediante la interpretación conjunta de los artículos

141 y 144 del CFF, y 68 de su reglamento, vigentes, se puede concluir como regla general, que para que operara la suspensión del acto administrativo a petición del deudor, es necesario que el contribuyente o sujeto pasivo, presentará una promoción (interposición del recurso de revocación), ante la autoridad exactora (autoridad administrativa) correspondiente, ofreciendo la garantía del interés fiscal, con el objeto de que dicha autoridad procediera a su calificación. Por lo tanto, en muchos casos es la propia autoridad ejecutora, la que finalmente resolvía si suspendía o no el acto administrativo. O bien, otra vía es que el contribuyente decide interponer el Juicio de Nulidad, pero en este caso no entraremos en el análisis de dicho juicio puesto que nuestro tema de investigación nos exige solo tratar el recurso de revocación, pero aunque no tratemos el tema del juicio de nulidad, tiene que ver con este tema, toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, analizó que en ambos casos, es decir, tanto en la suspensión de un acto administrativo en la ejecución de créditos fiscales ya sea por parte de la autoridad administrativa o a través de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, queda condicionada la suspensión a que se otorgue la garantía del interés fiscal, misma que calificará y aceptará la propia autoridad administrativa que está emitiendo dicho acto administrativo ò en el caso del juicio de nulidad el Tribunal de la materia, además, se ha tomado en consideración que en la práctica profesional el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo negaba la suspensión de los actos administrativos argumentando que consideraba que la promoción o las garantías eran insuficientes o carecían de ciertos requisitos, con el consiguiente efecto de negar la suspensión y proceder a la exigibilidad del crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al realizar el análisis en comento concluyó que el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 141, 142 y 144 que son los relativos a la suspensión de un acto administrativo, exigía mayores requisitos que los exigidos y previstos en la Ley de Amparo en sus artículos 125 y 135. Es decir, de acuerdo con el artículo 125 de la Ley de Amparo maneja que en los casos en que es procedente la suspensión, pero que al otorgarla pudiera ocasionar un daño o perjuicio a una tercera persona, se le concederá al recurrente siempre que este otorgue garantía bastante para reparar el daño e indemnizar los perjuicios que con la suspensión causaren sino obtiene una sentencia favorable.

Así también el artículo 135 de la Ley de Amparo expresa que: cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, misma que surtirá sus efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad que corresponda, sin embargo, alude que el depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según la apreciación del juez o cuando ya se haya garantizado ante la autoridad exactora etc. Por lo que sí la ley concede al juez de distrito ha analizar la posibilidad de no exigir un depósito de dinero exorbitante quiere decir que de cierta forma el Código Fiscal de la Federación esta exigiendo mas requisitos que los que pide la Ley de Amparo, así un recurrente que se ve afectado por un acto administrativo y necesita una suspensión del acto tranquilamente puede optar por el juicio de Amparo para solicitar la suspensión del acto administrativo reclamado. Por lo tanto, el principio de definitividad no es aplicable ante los actos de las autoridades fiscales, de tal suerte que los

afectados por un acto administrativo, no se encontraban obligados a agotar previamente el recurso o medio de defensa legal que procedía basado en la ley que los rige, concluyéndose que el amparo procede en contra de cobros fiscales sin necesidad de agotar los recursos ordinarios o el juicio de nulidad de conformidad con el artículo 107, Fracción IV de la nuestra Carta Magna, así como los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo.

Estamos hablando de el juicio de Amparo el cual podemos entender como una medida de control constitucional que tienen los particulares en contra de los actos, resoluciones o leyes (Tratados internacionales, acuerdos, circulares, reglamentos, etc.), que realizan las autoridades, violando con ellos; algún artículo constitucional consignado en las llamadas garantías individuales. El juicio de Amparo, se divide en dos tipos:

- a) Amparo Directo será contra: Sentencias definitivas, decretadas por tribunales judiciales, laborales y administrativos.
- b) Amparo Indirecto cuando se trate de actos, leyes o resoluciones anticonstitucionales.

En virtud de lo anterior, la suspensión de un acto reclamado en juicio de amparo se regirá por disposiciones de la Ley de Amparo y su procedimiento será de acuerdo a la vía elegida. Pero en ambos casos tiene la suspensión las mismas características. Y cabe señalar que para tramitar cualquier tipo de suspensión dependerá según el caso concreto, en caso de amparo directo será conforme a los artículos 158 y 170 relativos de la Ley de Amparo y si es el caso de Amparo Indirecto será conforme a las reglas de los artículos 114,116,125 y relativos a la misma ley en comento.

Hemos tratado acerca del principio de legalidad en un acto administrativo y su importancia, en lo que es la suspensión del acto administrativo, requisitos y efectos, las diferentes vías en que se puede solicitar una suspensión del acto administrativo. Sin embargo la vía que nos interesa por formar parte de nuestro tema de investigación, es cuando se solicita la suspensión del acto administrativo ante la autoridad administrativa, ya que nuestra hipótesis comienza en que a todo recurso de revocación le recaerá una resolución de dicho recurso que como todo acto de autoridad deberá apegarse a preceptos legales que lo rijan. Por lo tanto si un acto de autoridad no esta apegado a las disposiciones legales que lo rigen estará faltando a su principio de legalidad y desde luego se tendrá una sanción por omitir lo prescrito en una ley.

Nuestra propuesta de reforma tiene como fin simplemente que en lugar de que la ley establezca como sanción a la autoridad administrativa otorgarle al recurrente el doble plazo para interponer el juicio contencioso administrativo, debido a que la autoridad administrativa omitió señalarle expresamente en la resolución del recurso de revocación al recurrente, el plazo que tiene para interponer el juicio contencioso administrativo, es decir, que la autoridad administrativa realizo una omisión de los preceptos legales en este entendido, nuestra propuesta de reforma estriba en que en lugar de otorgar doble plazo al recurrente se le otorgue la suspensión del acto reclamado, desde luego previa garantía del interés fiscal.

Para una mejor comprensión creemos prudente citar el artículo 132, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, relativo a los requisitos que debe contener una resolución del recurso administrativo de revocación dice a la letra:

Artículo 132. "...asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omite el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo".

Como podemos percatarnos nuestra propuesta de reforma la autoridad administrativa deberá otorgar la suspensión del acto reclamado al recurrente en lugar del doble plazo para interponer el juicio de nulidad, en virtud de que debe ser sancionada por haber omitido un requisito marcado por la ley, toda vez que el artículo 16 Constitucional consagra la garantía de legalidad, es decir, que todo acto que sea emitido por una autoridad deberá estar apegado a los preceptos legales y si la autoridad omite un requisito consagrado en un precepto legal, entonces deberá ser sancionada dicha omisión.

3. Consecuencia de la omisión por parte de la autoridad respecto al señalamiento del plazo para interponer el juicio de nulidad

Retomando la suspensión de la ejecución de un acto administrativo el cual consistirá en que las cosas se mantengan en el estado que guardan, y así el recurrente no se vea lesionado en sus intereses mientras resuelve el recurso, debiéndose para ello garantizar el interés fiscal.

Ahora bien, la forma para poder garantizar el mencionado interés fiscal será en cualquiera de las formas que legalmente se señala en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, el cual dice a la letra:

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

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

II. Prenda o hipoteca

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello de la afianzadora.

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

V. Embargo en vía administrativa.

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

Como ya se ha mencionado con anterioridad, sin embargo, es necesario volver a citar que la garantía para asegurar el interés fiscal será por el monto total de las contribuciones omitidas actualizadas más los accesorios causados, así como los que se generen en razón de doce meses siguientes a su

otorgamiento. La garantía de referencia deberá de actualizarse cada año y ampliarse. Cuando sea suficiente lo garantizado o cuando el particular declare bajo protesta de decir verdad que no cuenta con más bienes, no se exigirá garantía adicional.

Ahora bien, el plazo para exhibir la garantía del interés fiscal será de cinco meses contados a partir de la fecha en que se interponga el recurso de revocación, con lo que es de suspenderse el procedimiento administrativo aún cuando no se exhiba la garantía en el momento de la interposición del recurso.

Por otro lado, no será necesario ofrecer garantía cuando ya existan bienes embargados por la autoridad fiscal, ello al tenor de la siguiente tesis del Tribunal Federal de Justicia fiscal y administrativa: “la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución se hace posible, por la simple disposición de la ley ante un acto del particular cuyo fin directo no es obtener tal beneficio, o por el acto volitivo del sujeto pasivo de la relación tributaria de obtenerla; la primera hipótesis es regulada por el segundo párrafo del artículo 144 del Código de la materia; la segunda se sujeta a diferencia de la anterior, al cumplimiento de requisitos diversos a la simple impugnación determinante de la obligación tributaria que se ha hecho exigible, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 141 y 144 del Código Fiscal de la Federación, y 68 de su reglamento, en este caso es necesario que el sujeto pasivo solicite la suspensión ante la oficina exactora correspondiente, ofreciendo garantía del interés fiscal en alguna de las formas estipuladas por la ley, a fin de que tal autoridad la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente; sin embargo si en el escrito de solicitud de suspensión no se ofreció garantía del interés fiscal, pero del expediente administrativo a nombre del deudor que obra

en oficinas de la autoridad fiscal, se desprende, que en el mismo procedimiento ejecutivo ya se han embargado bienes que garantizan en demasía el importe del crédito insoluto, la autoridad ejecutora deberá acceder a la petición de suspender el procedimiento administrativo de ejecución²¹.

Independientemente de que no exista expreso ofrecimiento de garantía, atendiendo que el fin de que se exija la garantía se encuentra satisfecho, que es el que la autoridad fiscal tenga los medios materiales para hacer efectivo su derecho de cobro en el momento oportuno, quedan conciliados el derecho del deudor a interponer los medios de defensa que estime pertinentes y el interés de la sociedad en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, resultando superflua la existencia de la formalidad sacramental de ofrecer expresamente garantía, en estricto apego a la reforma sufrida en diciembre de 1998 por el invocado artículo 144 del Código de la materia, que en su penúltimo párrafo reza:

Artículo 144. "...no se exigirá garantía adicional si el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubiera embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal...".

Concluyendo con este punto, el plazo legal que tiene el recurrente para interponer el juicio contencioso administrativo es de 45 días hábiles a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de la resolución del recurso de revocación y la consecuencia legal por la omisión de la autoridad administrativa al momento de emitir una resolución del recurso de revocación y no señalarle el

²¹ Tercera Sala Regional Golfo-Centro R.T.F.F. Año II. Number 22.Mayo 2000.Tesis IV.TASR-XXVII-307. p.247

plazo al recurrente para interponer este juicio será que el recurrente en lugar de tener 45 días contará con el doble plazo, es decir, 90 días.

3.1 En caso de omisión de dicho señalamiento debe otorgarse la suspensión del acto reclamado en el recurso y no así la ampliación de 45 a 90 días.

Retomando con el punto analizado anteriormente es viable relacionarlo con el presente, toda vez que nuestra intención es que no se otorgue al recurrente el doble plazo para interponer el juicio contencioso administrativo en caso de la omisión por parte de la autoridad administrativa respecto a no señalarle el plazo al recurrente en la resolución del recurso de revocación, para que interponga el juicio antes citado, sino que se otorgue la suspensión del acto reclamado principal, es decir, el que le dio nacimiento al recurso de revocación, como sanción a la autoridad administrativa por no apegarse a las disposiciones legales establecidas y a la vez se volvería la autoridad administrativa más cuidadosa en su labor jurídica.

La segunda parte del cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, ya citado con anterioridad en este mismo capítulo reza a la letra:

Artículo 132 "...así mismo, en dicha resolución deberá señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omite el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo".

La sanción de la que hablamos para la autoridad administrativa no es una sanción a la autoridad propiamente sino a la omisión que se realiza por parte de

la autoridad administrativa y tampoco podemos verlo como un beneficio para el recurrente, por que finalmente éste solo estará alargando un acto que en un tiempo posterior determinado se le aplicara. Por lo tanto, *debe otorgarse la suspensión del acto reclamado en el recurso y no así la ampliación de 45 a 90 días.*

3.2 Reforma al cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual consistirá en el señalamiento de la suspensión del acto.

En el punto analizado con antelación señalamos cual sería la consecuencia legal de que la autoridad omita el señalamiento del plazo en la resolución del recurso de revocación y dicha consecuencia legal consiste en duplicar el plazo de 45 días a 90 días, pues bien, nuestra propuesta estriba en que en lugar que la ley otorgue una duplicidad del término para interponer el juicio de nulidad al recurrente, se otorgue una suspensión del acto reclamado, en virtud de que consideramos que una suspensión del acto reclamado sería la sanción ideal a la omisión que realizó la autoridad administrativa por su falta de pericia al emitir una resolución que en ningún momento se apega a los preceptos legales, además de que seguramente se acabarían muchos vicios que manejan las autoridades administrativas.

Los vicios en la práctica profesional consisten en que las autoridades administrativas utilizan documentos base o bien llamados machotes, que las autoridades administrativas tienen en sus programas de cómputo, acuerdos como son sentencias, resoluciones, acuerdos de expedición de copias, de requerimientos, etc. Lo cual no consideramos que sea tan malo, tal vez hasta

incluso practico debido a la carga de trabajo que tienen estas autoridades administrativas y en general todas las autoridades, sin embargo, esto no debe eximir de su cumplimiento conforme a la ley, es decir, que el hecho de que hagan uso de estos machotes no será pretexto para que una autoridad administrativa no logre desempeñar y darle el trato jurídico adecuado a cada caso concreto. Por lo que consideramos que con esta sanción a la omisión por parte de la autoridad administrativa se corregirían muchos vicios por parte de la Administración Pública, por que al darse cuenta de las consecuencias jurídicas que ocasionaría la omisión del requisito plasmado en la ley, en caso de no emitir su resolución con estricto apego a la ley, seguramente provocaría en dichas autoridades el afán de realizar su trabajo lo mejor posible.

El cuarto párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación reza:

Artículo 132 "...así mismo, en dicha resolución deberá señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Quando en la resolución se omite el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo".

Este precepto legal a nuestra consideración con la reforma debe quedar de la siguiente manera:

Artículo 132. "...así mismo, en dicha resolución deberá señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. *Quando en la resolución se omite el señalamiento de referencia, el contribuyente podrá solicitar la suspensión inmediata del acto administrativo que reclamo en el recurso de revocación. Debiendo garantizar el interés fiscal conforme a las*

disposiciones legales. Dicha suspensión será por el plazo perentorio igualitario a 3 meses contados a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución al recurso de revocación, tiempo en que la autoridad administrativa emitirá una nueva resolución y al mismo tiempo el recurrente gozará del beneficio de la suspensión.

3.3 Efectos de la suspensión del acto administrativo reclamado en el recurso de revocación.

Como podemos darnos cuenta la suspensión del acto reclamado la solicitamos para que se mantengan las cosas en el estado en que se encuentran por un lapso de tiempo en el que al recurrente le permita tener la confianza que por un momento se encontrara en la situación de "parálisis", dicho tiempo le servirá para conseguir liquidez, o tal vez para planear el proponerle a la autoridad administrativa el hecho de poder pagar en parcialidades, en fin, darle al recurrente el beneficio de razonar posibles propuestas, que en caso de que la autoridad administrativa le hubiese ejecutado el acto administrativo, seguramente no las hubiera podido planear debido a la fuerza coactiva de la autoridad administrativa.

La suspensión como ya señalamos será por el plazo de tres meses contados a partir de que surte sus efectos la notificación de la resolución al recurso de revocación. Dicho plazo convenimos adoptarlo al analizar el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone lo siguiente:

"Artículo 131. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de los tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El

silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa ò impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado”.

Tomando como el artículo expresado anteriormente, fue como tomamos la decisión que el plazo adecuado que debe durar la suspensión concedida por la causa de la omisión en el señalamiento del plazo para interponer el juicio contencioso administrativo por parte de la autoridad administrativa sería el de tres meses contados a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución al recurso de revocación para que de cierta forma coincidiera con el plazo que tiene la autoridad administrativa para emitir una nueva resolución.

También es necesario aclarar que sucederá en supuesto de que no hubiera una resolución del recurso de revocación y se presentara el silencio de la autoridad. En este caso no procedería la suspensión del acto reclamado por que no habría manera de comprobar que existe una la omisión del señalamiento del plazo para interponer el juicio contencioso administrativo por parte de la autoridad administrativa y al no existir la resolución expresa por parte de la autoridad desde luego no tendría procedibilidad.

Entre otras cosas consideramos que nuestra propuesta de reforma, seguramente volverá a la autoridad más responsable en su desempeño, proporcionando beneficios como los siguientes:

- a) Tranquilidad para el particular que durante tres meses las cosas se mantendrán en el estado en que se encuentran.

- b) Tiempo para conseguir liquidez o planear solicitar a la autoridad un pago en parcialidades.
- c) Aplazar un acto que tendrá verificativo en un momento posterior al originalmente previsto, dándole un poco de tranquilidad al particular así como tiempo de encontrar posibles soluciones jurídicas.
- d) Oportunidad a la autoridad administrativa para recalificar un fallo que posiblemente por la premura de su emisión lo llegó a hacer de manera incorrecta.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Derecho Fiscal es una rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de tributos.

SEGUNDA.-El Derecho Fiscal no es autónomo en cuanto a su naturaleza en virtud de formar parte del Derecho Financiero, pero sí lo es en cuanto a su regulación y ejecución ya que cuenta con una legislación propia para controlar la conducta de los contribuyentes y otra para ejecutar actos que ayuden a frenar la conducta inadecuada de los contribuyentes.

TERCERA.- El sujeto activo en una relación jurídica es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, de forma contraria, el sujeto pasivo será quien tenga a su cargo el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, quien legalmente tienen que cumplir esta exigencia.

CUARTA.-El hecho imponible son las situaciones o presupuestos de hecho hipotéticamente previstas en la ley, que al actualizarse (hecho generador) genera la obligación tributaria, o conjunto de circunstancias hipotéticamente contenidas en la norma cuya realización genera el nacimiento de la obligación tributaria en específico.

QUINTA.- La relación jurídico-tributaria es el vínculo jurídico que nace entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, que trae como resultado la generación de consecuencias jurídicas. Los sujetos de la relación jurídica tributaria son los activos y pasivos. Los primeros se integran por: Federaciones, Estados, DF, municipios y organismos fiscales autónomos y los segundos (sujetos pasivos), por el sujeto pasivo principal y el responsable solidario que se divide en responsable por sustitución, responsable voluntario, responsable objetivo.

SEXTA.- La obligación jurídico tributaria es el vínculo en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y en ocasiones en especie. Así podemos distinguir las obligaciones sustantivas y las formales. Las primeras se refieren a la cantidad que se debe pagar, siendo la obligación principal prioritariamente y por lo regular se derivan de la causación de tributos y el objeto de estas es siempre el de dar; mientras las segundas consisten en como debo pagar, siendo obligaciones de tipo administrativas o de política tributaria en virtud que se observa la formalidad y en estas el objeto es el de: Dar, Hacer y tolerar.

SEPTIMA.- El fundamento Constitucional de la obligación tributaria se encuentra en el artículo 31, Fracción IV, de la Carta Magna. Del texto legal, del artículo en mención, se desprenden las obligaciones de los mexicanos, que se basan principalmente en los principios constitucionales sobre los que versa la obligación de contribuir como particulares para satisfacer las necesidades sociales o colectivas.

OCTAVA.- La extinción de la obligación no tiene una regla en específico, ya que existen criterios que consideran que es una forma de liberarse de la obligación tributaria y otros que no lo consideran así. Pero en general podemos traducirlo como la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o bien, haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga siendo las más comunes: el pago, la condonación, la compensación, la cancelación, la prescripción y la caducidad.

NOVENA.- Con fundamento en el artículo 145, párrafo I, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal puede requerir de pago a cualquier particular que no haya cumplido con sus respectivas obligaciones fiscales, además del cumplimiento del artículo anterior, también se deberán de observar otras disposiciones jurídicas como son los numerales 134, 135, 136, 137, 138 y demás relativos del Código de la materia que tratan de la forma en que se debe notificar al particular, para que surta sus efectos legales. Otra disposición jurídica que es importante mencionar debido a su relación con todo llamado de la autoridad hacia un particular es el artículo 16 Constitucional, que desde luego nos consagrara la garantía de seguridad jurídica y legalidad, desde luego para nuestro tema tomamos en consideración solo la garantía de legalidad que se traduciría en el hecho de que la autoridad al momento de hacer un llamado al particular lo hiciera apegado a las disposiciones legales.

DECIMA.- La suspensión de la ejecución de un acto administrativo consistirá en que las cosas se mantengan en el estado que guardan, y así el

promoviente no se vea lesionado en sus intereses mientras se resuelve el recurso, debiéndose para ello garantizar el interés fiscal. La forma de garantizar serán todas aquellas que acepta la ley tales como: Deposito en dinero, prenda o hipoteca, fianza, obligación solidaria, embargo o bien, títulos valor cartera de créditos.

DECIMA PRIMERA.- La garantía del interés fiscal será por el monto total de las contribuciones omitidas actualizadas más accesorios causados, así como los que se generen en razón de doce meses siguientes a su otorgamiento, dicha garantía deberá actualizarse cada año y ampliarse. El plazo para exigir la garantía del interés fiscal es de cinco meses contados a partir de la fecha en que se interponga el recurso de revocación. Sin embargo, debemos garantizarla lo más pronto posible en virtud que, con base a los artículos 37 y 131, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales tendrán un plazo de tres meses para emitir su resolución. Si transcurrido este plazo la autoridad no contestó se configura lo que es la negativa ficta que consiste en que el silencio por parte de la autoridad administrativa y esto se traduce en una afirmación del acto que se pidió a la autoridad y por lo tanto, esto no convendrá a los intereses del contribuyente. En tal circunstancia se tendrá siempre que garantizar lo más pronto posible.

DECIMA SEGUNDA.- El recurso de revocación es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los gobernados, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación a la disposición debida. Es decir, es un medio de defensa cuya finalidad será que la autoridad

administrativa entre nuevamente al estudio de un acto que emitió para verificar su legalidad.

DÉCIMA TERCERA.- La procedencia del recurso de revocación será con base en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, que se analizó en el capítulo segundo de la presente investigación, de lo cual se desprende que dicho recurso solo procede contra resoluciones emitidas por autoridades fiscales que tengan el carácter de definitivas. De ahí que si el recurso de que se trata se interpone en contra de la orden de visita domiciliaria, la cual no tiene el carácter de definitiva, puesto que mediante ella de ningún modo se determina la situación jurídica del particular, sino que su único fin es la de llevar a cabo una revisión de los documentos del visitado directamente en su domicilio, es evidente que, de acuerdo con el citado numeral, el medio de impugnación intentado resultaría improcedente.

DECIMA CUARTA.- La interposición del recurso es optativa para el interesado, pudiendo acudir en forma directa a juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DECIMA QUINTA.- El término para interponer el recurso en cuestión es de cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto que se combate. Salvo en los casos excepcionales y reglas de suspensión del plazo referencia (circunstancias especiales contempladas en el Código Fiscal de la Federación como es el caso del párrafo cuarto del artículo 132 del mismo Código en comento, en el que se contempla la posibilidad en que el plazo se duplique debido a que la autoridad administrativa

omita señalarle al contribuyente en la resolución que emita, el plazo al que hemos hecho referencia).

DECIMA SEXTA.- El recurso deberá contener los requisitos señalados en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación; la improcedencia del mismo esta prevista en el artículo 124 del mismo Código, así como el sobreseimiento que esta dispuesto por el precepto 124-A del Código referente a la materia. Cabe señalar que serán admitidas todas las pruebas excepto la testimonial y confesional de autoridad mediante absolución de posiciones, sin que se considere en este último caso la petición de informes.

DÉCIMA SÉPTIMA.- La resolución del recurso de revocación deberá ser emitida por la autoridad administrativa conforme al artículo 132 del Código Fiscal de la Federación. Es jurídicamente inadmisibles que en la resolución recaída al recurso en estudio, se determine la nulidad del acto recurrido de acuerdo con el numeral 125 del Código aludido, ya que con fundamento en el artículo 133 del citado en el mismo Código, se prevé los diversos sentidos en los que puede resolverse este medio de impugnación y no se contempla tal hipótesis. Por otro lado, no debe perderse de vista que se trata de un recurso de naturaleza autónoma porque no entraña la existencia previa de un enjuiciamiento ni está previsto dentro de un procedimiento seguido en forma de juicio; aunado a que, atenta a su naturaleza, el órgano que decide la suerte que ha de seguir es la misma autoridad fiscal que emitió el acto combatido que, por este motivo, se convierte en Juez y parte. De donde surge que la atribución de declarar la nulidad de un acto administrativo, en forma lisa y llana o para efectos,

corresponde en exclusiva, al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los juicios que conozca.

DECIMA OCTAVA.-Si la autoridad administrativa omite señalar al recurrente, en la resolución del recurso de revocación el plazo que tiene para interponer el juicio contencioso administrativo entonces conforme al artículo 132, cuarto párrafo, del cuerpo legal citado, el recurrente contará con el doble plazo para poder interponer el Juicio de nulidad, es decir, en lugar de 45 días hábiles tendrá 90 días hábiles.

DÉCIMA NOVENA.- Conforme a nuestra propuesta de reforma, la autoridad administrativa deberá otorgar la suspensión del acto reclamado en lugar de otorgar el doble plazo para interponer el juicio de nulidad, en virtud de que, debe ser sancionada la omisión del plazo por no apegarse conforme a la ley, toda vez que el artículo 16 Constitucional, consagra la garantía de seguridad jurídica y de legalidad, es decir, que la autoridad debe emitir un acto apegado a las disposiciones legales y en caso de omitir algún requisito contemplado en un precepto legal, entonces deberá ser sancionada dicha omisión de alguna manera.

VIGESIMA.- La suspensión del acto reclamado principal, es decir, el que se impugno a través del recurso de revocación, deberá de ser otorgada por la autoridad administrativa en caso de que ésta omita señalar en la resolución del recurso de revocación el plazo que tiene el recurrente para interponer el juicio contencioso administrativo; lo anterior será posible por simple disposición de la ley cuando se presente esta circunstancia y cuyo fin directo no es obtener tal beneficio para el recurrente, porque al final de cuentas éste sólo estará

alargando su agonía, o tal vez obteniendo un poco de liquidez para cumplir con su obligación. Sin embargo, no es en beneficio del recurrente sino más bien como sanción a la omisión por parte de la autoridad administrativa por no apegarse a los preceptos legales.

BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La responsabilidad solidaria en Materia Fiscal, Primera edición, Editorial Porrúa, México, 2000. pp 244

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal I, Segunda edición, Editorial Iure editores, México, 2003. pp 430

COLEGIO DE SECRETARIOS DE ESTUDIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, La suspensión de los actos reclamados en el juicio de amparo, Primera edición, Editorial cárdenas editor y distribuidor, México, 1989. pp. 545

DE LA CUEVA, Arturo. Derecho fiscal, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1999. pp 331

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano, Decimonovena edición, Editorial Porrúa, México, 2001. pp 1025

ESTRADA LARA, Juan M. La defensa fiscal, Primera edición, Editorial PAC, México, 2002. pp. 179

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho fiscal, Primera edición, Editorial Mcgraw-hill, México, 1998. pp 466

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del derecho, Cuadragésima edición, Editorial Porrúa, México, 1995. pp 444

GUTIERRÉZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho administrativo al estilo mexicano, Primera edición, Editorial Porrúa, México, 1993. pp 119

MABARACK CERECEDO, Doricela. Derecho financiero público, Traducida por Mcgraw-hill, Primera edición, Editorial Mcgraw-hill, México, 1995. pp 247

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho administrativo, Segunda edición, Editorial Harla, México, 1994. pp 316

NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho procesal administrativo, Décima Edición, Editorial Porrúa, México, 2000. pp 520

PÉREZ DE LEÓN, Enrique. Notas de derecho administrativo, Primera edición, Editorial Porrúa, México, 1993. pp 285

RAMÍREZ VALENZUELA, Alejandro. Introducción al derecho fiscal, Decimoquinta edición, Editorial Limusa, México, 2001. pp 217

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal, Segunda edición, Editorial Harla, México, 1999. pp 309

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1999. pp 593

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho tributario, Segunda edición, Editorial Cárdenas Editor, México, 1998. pp 892

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C. Los medios de impugnación en materia administrativa, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1997. pp 730

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho administrativo, Décima edición, Editorial Porrúa, México, 1999. pp 460

LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL

CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL

LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

BIBLIOGRAFÍA EN CUANTO AL MÉTODO A UTILIZAR

ECO, Umberto. Cómo se hace una tesis, traducida por Lucia baranda, Decimoséptima edición, Editorial Gedisa, España, 1995. pp. 267

MERCADO H, Salvador. ¿Cómo hacer una tesis?, Segunda edición, Editorial Limusa, México, 1999. pp. 294

MUÑOZ RAZO, Carlos. ¿Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis?, Editorial Prentice may Hispanoamericana, México, 1999. pp. 294