



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ARAGÓN

PERJUICIO OCASIONADO AL CONTRIBUYENTE POR LA
ACTUACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE
COMPROBACIÓN EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE
PAGO DE LO INDEBIDO.

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A N :

CÁRDENAS REYNA JANETTE ALEJANDRA.
REYES MARTÍNEZ MARICELA.



ASESORA: MTRA. GARCÍA DOMÍNGUEZ DIANA SELENE.

Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México, 2016.



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.

JANETTE

DEDICATORIAS

A DIOS

Por haberme permitido conocer este mundo y disfrutar cada etapa de mi vida, por brindarme la oportunidad de alcanzar un logro más.

A LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MÉXICO

Por darme el privilegio de pertenecer a esta máxima casa de estudios.

A MIS HERMANAS SOFÍA, ESTEFANI, ANDREA Y ANABEL

Por la alegría de su presencia, por ser mis amigas de toda la vida. En especial a mi morenita por aquellas palabras de fuerza y de fe que me has brindado, porque con tu ejemplo de vida me impulsas a no rendirme jamás.

A MI ASESORA DE TESIS

Por la paciencia, conocimiento y apoyo para la culminación de la tesis.

A MIS PADRES HÉCTOR Y SOFÍA

Por su amor y fortaleza, por enseñarme que a pesar de las adversidades siempre hay que seguir adelante y luchar por nuestros sueños, demostrándome que con esfuerzo es posible llegar muy lejos. Sobre todo por dejarme tomar mis decisiones, sean buenas o malas; y por mostrarme el verdadero sentido de la vida.

A MI QUERIDA AMIGA MARICELA

Por emprender conmigo con perseverancia y dedicación uno de nuestros tantos proyectos. Principalmente por ser como eres, por tu cariño y amistad.

A LUCERO

Por el interés, los buenos deseos y por nuestra amistad que perdura a pesar de la distancia.

AL TITULAR DEL SEMINARIO DE TESIS Y A LOS SINODALES

Por su tiempo y por las aportaciones hechas al presente trabajo.

MARICELA

DEDICATORIA

*A MIS PADRES:
JOSÉ LUIS y LETICIA.*

*A MIS HERMANOS:
ERICK y SANDY.*

*Por su cariño y compañía; por la confianza depositada en mí; así como por la comprensión y el apoyo brindado en todos y cada uno de los proyectos que he elegido realizar y concretar. Les debo muchísimo.
¡Los quiero a todos!*

AGRADECIMIENTOS

*A LA UNAM y LA
FES ARAGÓN.*

*A MI AMIGA y COMPAÑERA DE
TÉESIS, JANETTE:*

Por el tiempo compartido, las experiencias vividas, por todo el apoyo brindado y por la valiosa amistad que hemos forjado hasta el momento.

*A MI ASESORA DE TESIS,
MAESTRA DIANA SELENE:*

Por el tiempo, apoyo y recomendaciones brindadas durante el desarrollo del presente trabajo de investigación.

*AL TITULAR DEL SEMINARIO DE
TÉESIS Y LOS SINODALES:*

Por sus aportaciones y el tiempo dedicado al presente trabajo de investigación.

A MI AMIGA LUCERO:

Por el impulso y motivación que me has brindado, por tus consejos, el apoyo y tu compañía durante este tiempo juntas.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

Por haber formado parte de esta etapa de mi vida como universitaria. De cuyas vivencias compartidas me llevo muy gratos recuerdos.

ÍNDICE.

Pág.

INTRODUCCIÓN.	I
----------------------------	---

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.	III
--------------------------------------	-----

CAPÍTULO I. SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT).

1.1. Concepto.	1
1.2. Naturaleza Jurídica.	3
1.3. Estructura.	8
1.3.1. Junta de Gobierno.	9
1.3.2. Jefe.	10
1.3.3. Unidades Administrativas.	11
1.3.3.1. Jefatura.	12
1.3.3.2. Unidades Administrativas Centrales.	13
1.3.3.2.1. Administración General de Recaudación.	14
1.3.3.2.2. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.	15
1.3.3.2.3. Administración General de Grandes Contribuyentes.	15
1.3.3.2.4. Administración General de Hidrocarburos.	16
1.3.3.2.5. Administración General de Servicios al Contribuyente. ...	16
1.3.3.3. Unidades Administrativas Desconcentradas.	17
1.3.3.4. Aduanas.	17
1.4. Atribuciones.	18
1.4.1. Facultades de Comprobación.	18
1.4.1.1. Revisión de Gabinete.	29
1.4.1.2. Visita Domiciliaria.	33

CAPÍTULO II. GENERALIDADES DE LA RELACIÓN JURÍDICA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. Relación Jurídica Tributaria.	40
---	----

2.2. Concepto de Obligación Tributaria.	42
2.3. Sujetos Obligados.	43
2.3.1. Sujeto Pasivo.	44
2.3.1.1. Contribuyente.	48
2.3.1.2. Responsable Solidario.	49
2.3.1.3. Derechos y Obligaciones.	51
2.3.2. Sujeto Activo.	52
2.4. Nacimiento de la Obligación Tributaria.	53
2.4.1. Hecho Imponible.	54
2.4.2. Hecho Generador.	56
2.5. Determinación y Liquidación Tributaria.	57
2.6. Crédito Fiscal.	60
2.7. Extinción de la Obligación Tributaria.	62
2.7.1. Pago.	62
2.7.1.1. Liso y llano.	63
2.7.1.2. Pago Bajo Protesta.	64
2.7.1.3. Pago Provisional y Definitivo.	65
2.7.2. Condonación.	66
2.7.3. Compensación.	70
2.7.4. Prescripción.	72
2.8. Extinción de las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal. ...	75
2.8.1. Caducidad.	76

CAPÍTULO III. LA DEVOLUCIÓN EN MATERIA FISCAL.

3.1. Definición.	81
3.2. Supuestos de Procedencia de la Devolución.	82
3.2.1. De Saldos a Favor.	82
3.2.2. De Pago de lo Indebido.	84
3.3. Procedimiento de Solicitud de Devolución.	90
3.4. Actualización.	99
3.5. Recargos.	107

3.6. Prescripción y Caducidad en materia de Devolución.	119
--	-----

CAPÍTULO IV. PERJUICIO OCASIONADO AL CONTRIBUYENTE POR LA ACTUACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO.

4.1. Problemática de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación una vez concluido el procedimiento de solicitud de devolución, hasta en tanto no caduquen.	123
4.1.1. Consecuencias.	125
4.1.1.1. Vulneración al principio de Certidumbre Jurídica del Contribuyente.	125
4.1.1.2. Detrimiento Económico en el Patrimonio del Contribuyente.	129
4.2. Necesidad de limitar el ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio Administración Tributaria únicamente durante el procedimiento de solicitud de devolución.	131
4.3. Propuesta para Reformar los párrafos Noveno y Décimo Cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.	140
4.3.1. Ventajas.	145
CONCLUSIONES.	148
BIBLIOGRAFIA.	152

INTRODUCCIÓN.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, regula lo referente a la devolución de cantidades pagadas indebidamente a los contribuyentes por parte del Servicio de Administración Tributaria, es decir, con este precepto se intenta proteger el patrimonio de los contribuyentes, siendo el caso que si éstos entregaron a este órgano desconcentrado cantidades no debidas, puedan recuperarlas. Ahora bien, en el párrafo décimo cuarto de dicho precepto jurídico, se vislumbra que aquel beneficio, una vez otorgado al particular, en ocasiones se vuelve perjudicial para los mismos, y todo ello se debe a la facultad de comprobación que tiene esta autoridad fiscal, ya que una vez realizado el procedimiento de devolución que promueve el particular, el Servicio de Administración Tributaria tiene un plazo para revisar la procedencia de aquella devolución por segunda ocasión, de manera que se vulnera la esfera jurídica del gobernado cuando este órgano desconcentrado aplica sus facultades después de concluido dicho procedimiento; viéndose reflejado en una repercusión económica, es decir, un detrimento en su patrimonio. Esta situación, genera una nula certeza jurídica a los contribuyentes que optan por solicitar dichas devoluciones, ya que cuando el Servicio de Administración Tributaria no ejerce sus facultades de comprobación para verificar la procedencia de estas cantidades pagadas indebidamente, y aun así las devuelve a los contribuyentes, éstos últimos, pueden ser sujetos a que, en un futuro, se ejerzan facultades de comprobación para verificar la procedencia de las cantidades que les fueron entregadas en su momento, y si derivado de éstas, la autoridad determina que no procedían, puede entonces solicitar a los contribuyentes que le devuelvan aquel monto entregado, con sus respectivos recargos y actualizaciones.

Al término del presente trabajo de investigación se pretende demostrar que la situación antes referida es injusta para los contribuyentes ya que el Servicio de Administración Tributaria, tiene su momento para corroborar la procedencia de

dichas cantidades a devolver, y si con ese procedimiento, no le es suficiente, puede además optar por ejercer facultades de comprobación; por tanto, si este órgano desconcentrado ejerce sus facultades de comprobación durante el procedimiento de solicitud de devolución, se evita la generación de perjuicios futuros al contribuyente en razón a que el término para ejercer las mismas se limita a un momento preciso.

El desarrollo de esta investigación, se encuentra dividido en cuatro capítulos; en el capítulo primero se aborda lo referente a la autoridad fiscal competente en materia de devolución de cantidades no debidas, mismo que es el Servicio de Administración Tributaria, cuya organización, atribuciones y facultades principales serán analizadas; por su parte, en el capítulo segundo, se estudia lo referente a las generalidades de la relación y la obligación jurídica tributaria, mismas que surgen al vincular a la autoridad fiscal en comento con los particulares; posteriormente, en el tercer capítulo, se analiza todo lo relacionado con la figura jurídica de la devolución en materia fiscal, para concluir con el capítulo cuarto, en el cual se brindan los argumentos por los cuales se considera necesaria la debida regulación respecto a la limitación del ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria en este rubro.

En el desarrollo de la investigación se emplearon diversos métodos, como son: el método deductivo, puesto que se analizaron de forma general algunos términos jurídicos como la devolución, el pago de lo indebido, las facultades de comprobación, entre otras, para después poder concatenarlos y proceder a la aplicación de los métodos analítico y sistemático, de manera que se logrará el estudio de aquéllas de forma coordinada. Asimismo, se aplicó el método sintético durante los capítulos que integran el presente trabajo de investigación y en sus respectivas conclusiones.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.

CCF	Código Civil Federal.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
FED	Formato Electrónico de Devolución.
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía.
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
LFDC	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
LFPA	Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
LIF 2016	Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria.
LSNIEG	Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica.
MOGSAT	Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria.
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
RFC	Registro Federal de Contribuyentes.
RISAT	Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

RMF 2016	Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
TESOFE	Tesorería de la Federación.
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

CAPÍTULO I.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT).

1.1. Concepto.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT) en su artículo 1° establece que:

“Artículo 1. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal...”.

De esta referencia se percibe que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) es un órgano desconcentrado que pertenece a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), siendo por tanto considerado una autoridad administrativa, para entender tal acepción es necesario conocer el concepto de autoridad y éste es entendido como aquella “potestad legalmente conferida y recibida para ejercer una función pública, para dictar al efecto resoluciones cuya obediencia es indeclinable bajo la amenaza de una sanción y la posibilidad legal de su ejecución forzada en caso necesario”¹. A su vez, Rafael de Pina refiere que “se denomina también autoridad a la persona u organismo que ejerce dicha potestad”². Con las definiciones anteriores, se observa que para referirse al término autoridad, este autor lo hace en dos vertientes distintas, una de ellas, está encaminada a la condición conferida para efecto de ejercer alguna función pública, y la otra, se concreta al sujeto que está investido de autoridad.

Rafael I. Martínez Morales, indica que “se puede considerar como autoridad a los individuos que, mediante órganos estatales competentes, están en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones que afecten a los particulares u ordenar que éstas se lleven a cabo”³. Este autor, sí enfoca su concepto al

¹ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Trigésima Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 2008, p.117.

² Ídem.

³ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 1er. y 2º. Cursos, Tercera Edición, Editorial Oxford University Press – Harla México, S.A. de C.V., México, 1998, p. 203.

sujeto, y precisa que éste, se encuentra dotado de un poder de mando respecto de los demás.

Así pues, cuando se hace alusión a que el SAT es una autoridad fiscal, se concluye que a éste le es atribuible la potestad de verificar el cumplimiento de las disposiciones y obligaciones fiscales, para en caso de ser necesario, tomar decisiones y ejercer acciones encaminadas a su exigibilidad.

Dentro de este marco de ideas, Arturo de la Cueva, menciona que el SAT “por una parte participa directamente en la recaudación tributaria y por otra es un instrumento de determinación de las obligaciones fiscales”⁴, posteriormente, refiere que “las funciones de asistencia al contribuyente, los procedimientos de aclaración administrativa, la facultad discrecional de las autoridades fiscales de revisar resoluciones desfavorables, etc., son medidas que facilitan el cumplimiento de las obligaciones y como señalamos, el conocimiento real de las responsabilidades fiscales”⁵.

Por lo expuesto anteriormente, se puntualiza que esta actividad que tiene a cargo el SAT, se concreta a la obtención de recursos económicos para el Estado, y para lograrlo, debe a su vez establecer e implementar diversos procedimientos que le faciliten el cumplimiento de sus objetivos, esto es, que le permitan llegar a la consecución de los fines para el cual fue creado. Logrando con dichas implementaciones, la generación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en forma voluntaria por parte de los contribuyentes.

Cabe hacer mención que la autoridad fiscal cuenta con facultades tales como: facultad de comprobación, misma que le permite corroborar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; facultad de determinación, con la cual se allega de los elementos necesarios para fijar la cantidad a cargo del contribuyente y; por último, la facultad económico-coactiva, que le permite exigir

⁴ DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2011. p. 153.

⁵ *Ibidem.*, p. 154.

el cumplimiento de los créditos fiscales, ya sea de manera voluntaria o forzosa. Todas y cada una de estas facultades tienen una gran trascendencia en la actividad recaudadora del SAT, y se presentan en diferentes momentos, dependiendo la situación en concreto, puesto que la facultad de comprobación se emplea para efecto de verificar la actuación de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, mientras que las demás se implementan cuando el contribuyente no cumple o cumple indebidamente con aquéllas.

1.2. Naturaleza Jurídica.

Para entender la naturaleza jurídica del SAT, es preciso partir de la Administración Pública, siendo ésta la forma en que se organiza el Estado. La Gran Enciclopedia Hispánica, precisa que la organización es aquel “conjunto de órganos coordinados de forma armónica entre ellos, para el desarrollo de una determinada función. En particular, el término indica la organización de las oficinas públicas destinadas al desarrollo de la función administrativa”⁶. Por tanto, al hablar de organización, se debe entender que esto implica un conjunto de órganos e instituciones que a su vez complementan a un todo, siendo por ello elemental que dicha organización sea la apropiada para lograr un buen desempeño en las funciones encomendadas.

Respecto a la organización administrativa, Rafael I. Martínez Morales, señala que ésta ha sido “contemplada por el derecho administrativo como un instrumento o medio de cumplimiento de la actividad o función administrativa”⁷. Así pues, para que los entes facultados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y demás ordenamientos jurídicos, puedan llevar a cabo una función administrativa, es decir, para que las autoridades administrativas trabajen de manera efectiva, requieren de una útil organización.

⁶ Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo XIII, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006, p. 4619.

⁷ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Sexta Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2011, p. 44.

Entendiéndose por autoridad administrativa a todo aquel “delegado del poder ejecutivo que tiene a su cargo la gestión de los actos que interesan a la administración pública”⁸. Partiendo del párrafo primero del artículo 90 de la CPEUM, la Administración Pública de la Nación se encuentra organizada de forma centralizada y paraestatal. De igual manera, en el párrafo primero del artículo 1° de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) se señala la misma base de organización de dicha administración.

Cabe aclarar que la centralización es “una forma de organización administrativa en la cual los entes del poder ejecutivo se estructuran bajo el mando unificado y directo del titular de la administración pública”⁹. Como se observa, en esta breve definición, cuando existe una centralización en la administración de un Estado, se debe entender que todos los entes que deriven de ésta, son dependientes de ella. Lo anterior, implica una concentración de poder en un único órgano.

Por otra parte, Andrés Serra Rojas comenta que “centralizar administrativamente es reunir y coordinar facultades legales en un centro de poder o autoridad central superior, que en materia federal se otorga exclusivamente a las altas jerarquías del Poder Ejecutivo Federal, en particular, al Presidente de la República, que como jefe de administración se encarga de ejecutar las leyes federales con la colaboración subordinada y dependiente de los demás órganos administrativos secundarios, sin que ellos tengan competencia e iniciativa propia para decidir, pero necesarios para preparar y ejecutar las decisiones administrativas”¹⁰. Es decir, entre los órganos centralizados y el titular del poder ejecutivo de la Nación, existe una dependencia directa, misma que se traduce en una relación jerárquica, siendo el superior jerárquico el Presidente de la Nación y, el subordinado, el órgano centralizado, de tal forma que éste último se encuentra inmediatamente bajo el

⁸ Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo II, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006, p. 612.

⁹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Op. cit., p. 46.

¹⁰ SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo Doctrina. Legislación y Jurisprudencia. Primer curso, Vigésima Novena Edición, Editorial Porrúa, México, 2013, p. 536.

mando del primero; centrándose el poder en una sola persona, el titular de la administración pública federal, quién por consecuencia tiene el poder de decisión respecto de los demás. Asimismo, Rafael I. Martínez Morales, indica que “la centralización implica concentrar el poder y ejercerlo por medio de la llamada relación jerárquica”¹¹.

Cabe señalar que conforme al artículo 2° de la LOAPF, la Administración Pública Centralizada se compone entre otras dependencias, de Secretarías de Estado. Para efectos de la presente investigación, es la SHCP la que nos atañe, en razón a que ésta, como bien lo establece la fracción XI del artículo 31 del ordenamiento jurídico antes referido, es la responsable de cobrar todos los impuestos federales, numeral que a la letra indica:

“Artículo 31. A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

...”.

En este orden de ideas, para que dicha Secretaría pueda realizar las facultades que le son otorgadas en el numeral antes citado, cuenta con el órgano desconcentrado conocido como SAT. Por otra parte, la desconcentración administrativa se define como “la delegación de ciertas facultades de autoridad que hace el titular de una dependencia en favor de órganos que le están subordinados, jerárquicamente”¹². De lo anterior se desprende una característica importante de este tipo de órganos, la cual es, que existe una relación jerárquica entre ellos, puesto que éstos dependen de los órganos centralizados que los crean. Atendiendo estas consideraciones, la delegación de facultades “consiste en trasladar la aptitud legal de obrar en determinados asuntos, del superior jerárquico al inferior, y tiene por objeto hacer más expedito

¹¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Op. cit., p. 47.

¹² FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Vigésimo Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1985, p 165.

el despacho de los negocios administrativos, disminuyendo el volumen de trabajo de los altos mandos del órgano público”¹³. Así pues, es la misma ley la que permite el nacimiento de la desconcentración administrativa, justificando su creación en la necesidad de los superiores jerárquicos de desempeñar sus funciones de manera rápida y eficaz, teniendo presente que el actuar de aquellos órganos desconcentrados, se va a regir en razón a las libertades que la legislación indique, para que no se genere entre estos entes un abuso de poder.

Andrés Serra Rojas sostiene que: “la desconcentración administrativa requiere de una cuidadosa reglamentación en las leyes orgánicas de la administración pública, y en todo caso no debe olvidarse que desconcentrar es sólo un procedimiento administrativo para facilitar la ejecución de las leyes administrativas, pero los órganos superiores conservan íntegramente sus poderes de controlar, revisión y demás poderes”¹⁴. Afirma además que “en ningún caso un órgano desconcentrado puede interferir con las facultades constitucionales o legales de los órganos centralizados, ni invadir las jerarquías superiores de la administración”¹⁵. Con las ideas anteriores se concluye que si bien es cierto el SAT está dotado de ciertas facultades, no puede sobrepasar los límites que la propia legislación determina durante su actuar, recalcando con ello la relación de subordinación que tiene éste respecto de la SHCP.

Por otra parte, Rafael I. Martínez Morales define a la desconcentración como “una forma de organización administrativa referida a entes que realizan función administrativa, y que gozan de cierta libertad de acción en el aspecto técnico, propio de alguna materia que es de la competencia del órgano central del cual dependen dicho entes”¹⁶, es decir, tienen una actividad que se limita a una materia y/o territorio específico. Si bien, se ha comentado que estos órganos no tienen personalidad jurídica propia, dentro de esa actuación que le es atribuida,

¹³ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Op. cit., p. 257.

¹⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Op. cit., p.550.

¹⁵ Ídem.

¹⁶ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 1er. y 2º. Cursos, Op. cit., p. 110.

se le brinda una cierta autonomía técnica, esto es, libertad operativa, situación que justifica la creación de estos órganos desconcentrados, ya que la finalidad de su existencia es facilitar la realización de las funciones de los órganos centralizados. Tan es así que el propio Código Fiscal de la Federación (CFF), consagra en el inciso g) de la fracción I del artículo 33, la facultad que tiene el SAT para emitir anualmente resoluciones que contienen disposiciones de carácter general para efecto de facilitar el desempeño de sus atribuciones, llamadas Resoluciones Misceláneas Fiscales.

Asimismo, Miguel Acosta Romero señala que “la desconcentración consiste en una forma de organización administrativa, en la cual se otorgan al órgano desconcentrado determinadas facultades de decisión limitadas y un manejo autónomo de su presupuesto o de su patrimonio, sin dejar de existir el nexo de jerarquía”¹⁷. Respecto a esta definición, es importante considerar que efectivamente, el SAT, cuenta con un manejo autónomo de su presupuesto, pero esto no debe entenderse como un goce de autonomía económica, ya que los bienes muebles e inmuebles, recursos materiales, financieros y presupuesto con los que cuenta, le son asignados por la Federación a través del presupuesto que le es otorgado a la SHCP, órgano central al que pertenece el SAT. Tan es así, que este último tiene que informar la manera en que se emplea el presupuesto brindado, así como justificar la necesidad de destinar tal cantidad de recursos para éste, debido a las funciones realizadas.

Este tipo de organización administrativa, tiene su fundamento legal en el artículo 17 de la LOAPF, mismo que a letra establece:

“Artículo 17. Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables”.

¹⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Primera Edición, Editorial UNAM, México, 1975, p. 87.

Para sintetizar el tema de la desconcentración administrativa del SAT, como características principales se precisan las siguientes:

- Es dependiente de la Administración Pública Centralizada.
- Goza de cierta libertad pero es subordinado jerárquico de la SHCP.
- Es dotado de autonomía técnica, para cumplir con las facultades que le delega la SHCP de manera eficaz.

Así entonces, una de sus principales atribuciones del SAT es la referente a la recaudación de contribuciones y exigencia del cumplimiento de obligaciones fiscales. El Estado se encuentra legitimado para realizar este tipo de labores, debido a que el ordenamiento jurídico mexicano le otorga una facultad denominada Potestad Tributaria, misma que delega a su vez a este órgano desconcentrado para de esta manera, lograr su cometido, imponer y recaudar las contribuciones, así como tomar las medidas necesarias para hacer efectiva dicha recaudación, con la finalidad de destinarla al gasto público.

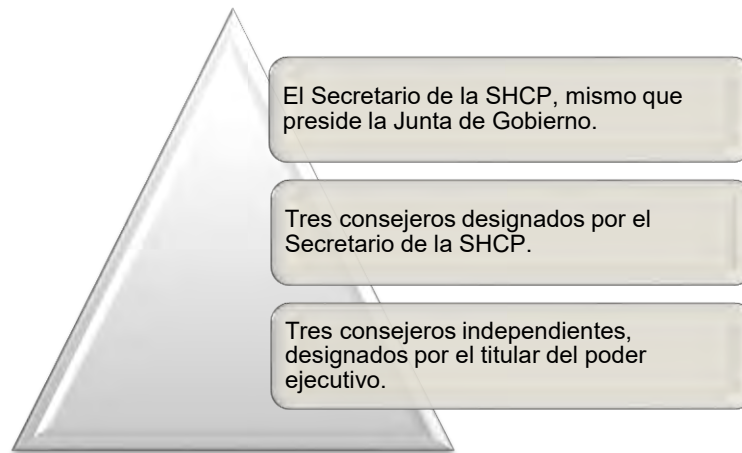
1.3. Estructura.

El SAT es complejo debido a su propia naturaleza, por esta razón, cuenta con diversos órganos para el cumplimiento de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, así pues, en el artículo 8° de LSAT se establece su estructura, misma que con posterioridad se analiza, la cual es:



1.3.1. Junta de Gobierno.

Por junta puede entenderse al “conjunto de individuos nombrados para dirigir los asuntos de una colectividad”¹⁸. Razón por la cual, como toda asamblea de miembros que integran alguna asociación, sociedad, o cualquier grupo colectivo, es fundamental que el SAT cuente con este órgano puesto que va a ser el encargado de llevar el control en la toma de decisiones para lograr el cumplimiento de las funciones que le han sido delegadas. Es preciso puntualizar que, la Junta de Gobierno, es un órgano supremo dentro del SAT, y se integra, de conformidad a lo establecido en el artículo 9° de la LSAT, de la siguiente manera:



Las atribuciones con las que cuenta el SAT, se establecen en el artículo 10° de la misma ley. Algunas de las principales, son las de aprobar la estructura orgánica básica y aprobar los programas y presupuestos del SAT, puesto que ya ha quedado establecido que éste se encuentra dotado de autonomía técnica, de gestión y presupuestal. De igual manera, la Junta de Gobierno está facultada para llevar a cabo todas las actividades que le son encomendadas por el Secretario de la SHCP, también puede someter ante las autoridades de la Secretaría antes mencionada, su opinión referente a los proyectos de iniciativa de ley, acuerdos, decretos, disposiciones de carácter general, etcétera; en

¹⁸ Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo X, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006, p. 3545.

materia fiscal y aduanera. Además, debe examinar los informes que le son requeridos al jefe del SAT, para efectos de identificar algún mal manejo por parte de éste en ejercicio de sus funciones.

Cabe señalar que, el SAT cuenta con un programa anual de mejora continua, el cual establece una serie de indicadores de desempeño que permiten a este órgano, identificar la eficacia en su trabajo, así como las áreas de oportunidad en las que se debe prestar atención. Es precisamente, la Junta de Gobierno, la encargada de aprobar este programa, con la finalidad de mejorar el servicio brindado.

1.3.2. Jefe.

El Jefe del SAT es la máxima autoridad de este órgano desconcentrado y es nombrado por el Presidente de la República, con la previa ratificación del Senado de la República. Cabe señalar que el Secretario de la SHCP podrá proponer al titular del poder ejecutivo la remoción del jefe del SAT, siempre y cuando cuente con la aprobación de la Junta de Gobierno y haya lugar a la destitución de conformidad con alguna de las situaciones previstas en el artículo 13-A de la LSAT, como es la existencia de incapacidad física o mental que le impida el correcto desempeño en sus funciones; que no cumpla con los acuerdos de la Junta de Gobierno o actúe deliberadamente en exceso de sus atribuciones; que se ausente de sus labores sin autorización de la Junta de Gobierno, entre otras.

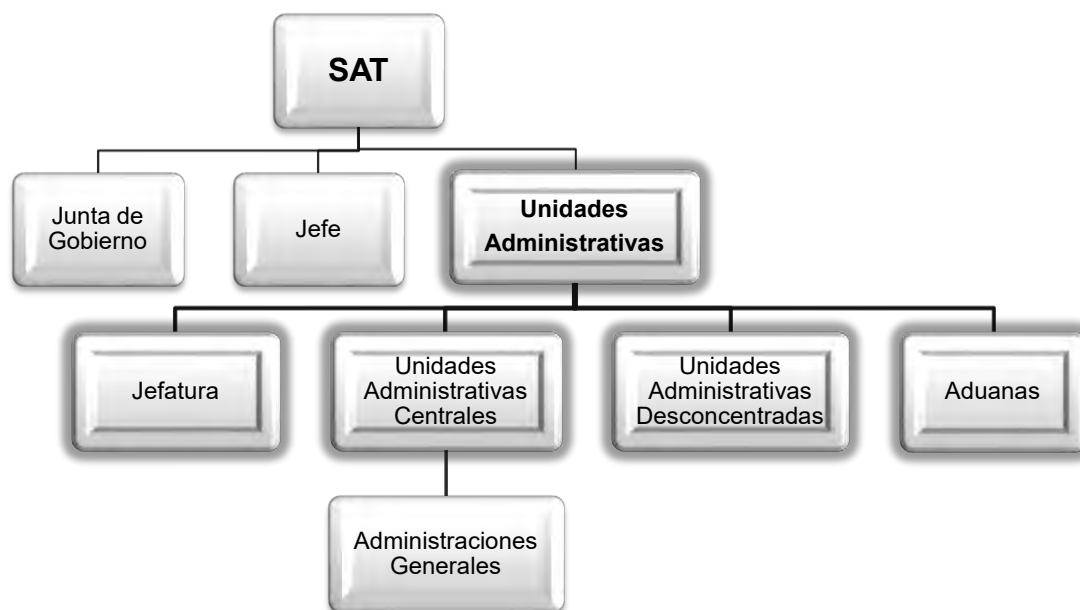
Son diversas las atribuciones que le son otorgadas al Jefe del SAT en el artículo 14 de la LSAT. La más elemental es representar legalmente y administrar este órgano desconcentrado, lo cual implica a su vez, que se encargue de dirigir, supervisar y coordinar las actividades de las unidades administrativas que conforman el SAT. Además, al ser la máxima autoridad y,

en vista de que su actuación no debe ser arbitraria, éste se encuentra obligado a presentar informes de las actividades que están a su cargo.

Como se puede apreciar, la Junta de Gobierno y el Jefe del SAT, son parte elemental de la estructura del mismo, en virtud a que son las principales autoridades que conforman este órgano desconcentrado, ya que las decisiones que deben tomarse para lograr un óptimo desempeño en sus funciones, dependen de estos dos órganos.

1.3.3. Unidades Administrativas.

Las unidades administrativas, tienen como fundamento legal, la fracción III del artículo 8° de la LSAT y el artículo 2° del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (RISAT). Artículos que hacen mención de aquellas unidades de las cuales se vale el SAT para la realización de sus funciones, mismas que tienen a su cargo diferentes actividades de acuerdo a su competencia, siendo las unidades administrativas, divididas como se presenta en el siguiente organigrama:



En la estructura del anterior organigrama, se muestra una organización horizontal entre estas unidades administrativas, es decir, que entre ellas no existe una dependencia directa para poder cumplir con sus funciones, ya que se encuentran dentro de un mismo rango de jerarquía. Todas y cada una de ellas se analizan a continuación.

1.3.3.1. Jefatura.

Al hablar de Jefatura, se vuelve imprescindible remitirse a la figura del Jefe del SAT. Ya que estos términos, son empleados por las disposiciones fiscales como sinónimos. En este orden de ideas, el término jefe es definido por la Gran Enciclopedia Hispánica como “persona que ejerce un mando a cualquier nivel”¹⁹, de lo anterior se puede inferir que este sujeto, es considerado una autoridad, en razón a que tiene un poder de mando. Otro concepto del mismo, es el siguiente: “superior o principal de un cuerpo o asociación”²⁰. Con los anteriores conceptos, se destaca que aquella persona llamada jefe, es un superior jerárquico, ya sea de un sector en específico o bien, de toda una estructura.

Si bien es cierto, el RISAT emplea el término Jefatura por única ocasión en su artículo 2°; también lo es, el hecho que en su Capítulo I del Título II, señala un conjunto de preceptos que regulan lo referente al actuar del Jefe de este órgano desconcentrado, por tanto, se concluye que la figura de la Jefatura, sí se encuentra regulada en este ordenamiento jurídico, tan es así que en sus artículos 8°, 9° y 10°, dicho reglamento señala como atribuciones adicionales a las ya enunciadas por la LSAT, las siguientes: representar al Secretario de SHCP en controversias fiscales; proponer la celebración de las sesiones extraordinarias de la Junta de Gobierno; autorizar a los servidores públicos del SAT para realizar actos o suscribir documentos; evaluar el funcionamiento que tengan las unidades administrativas que conforman este órgano

¹⁹ *Ibidem.*, p.3488.

²⁰ *Gran Diccionario Enciclopédico ECISA*, Editorial Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V., Colombia, p.611.

desconcentrado. Además de proponer para la aprobación de la Junta de Gobierno el programa anual de mejora continua, los proyectos de modificaciones a la legislación fiscal y aduanera, los lineamientos de operación y funcionamiento de la Junta de Gobierno y, por último, delegar facultades a los servidores públicos que integran las unidades administrativas que conforman el SAT.

1.3.3.2. Unidades Administrativas Centrales.

El numeral VII del Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria (MOGSAT), publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el día martes cinco de enero de dos mil dieciséis, señala de forma genérica las funciones que a su cargo tienen este tipo de unidades, algunas de ellas hacen referencia a la participación que pueden tener para efecto de proponer modificaciones a la legislación fiscal y aduanera, así como emitir opiniones respecto de anteproyectos de cualquier disposición jurídica que regula las materias que sean de su competencia. También deben informar a las autoridades encargadas de determinar créditos fiscales e imponer sanciones, la detección de infracciones a las leyes fiscales y aduaneras; así como hacerles saber aquellos hechos u omisiones detectados en ejercicio de sus funciones, que pudieran constituir algún delito en materia fiscal. Por otra parte, están facultadas para nombrar, designar, remover o comisionar a los servidores públicos y demás personal de las unidades administrativas que estén a su cargo. También deben notificar todos los actos que emita en ejercicio de sus facultades, entre otras funciones.

El SAT cuenta con doce Unidades Administrativas Centrales, especializadas dependiendo la función que realizan en materia fiscal, mismas que tienen una estructura jerárquica horizontal, ya que cumplen con sus funciones de manera independiente y cuentan a su vez con su propia organización. Unidades que se estipulan en el artículo 2° del RISAT, las cuales son:

Administración General de Recaudación.
Administración General de Aduanas.
Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.
Administración General de Grandes Contribuyentes.
Administración General de Hidrocarburos.
Administración General de Servicios al Contribuyente.
Administración General Jurídica.
Administración General de Planeación.
Administración General de Recursos y Servicios.
Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información.
Administración General de Evaluación.

No obstante lo anterior, nuestro estudio se enfocará únicamente en cinco de ellas, siendo éstas: Administración General de Recaudación, Administración General de Auditoría Fiscal Federal, Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Hidrocarburos y Administración General de Servicios al Contribuyente, en virtud de las atribuciones que tienen asignadas en su labor, y que hacen necesaria su mención en el presente trabajo de investigación.

1.3.3.2.1. Administración General de Recaudación.

El punto 1.1 del numeral X del MOGSAT indica el objetivo principal de esta administración, siendo el de vigilar el cumplimiento en la presentación de las declaraciones fiscales; hacer efectivos los créditos fiscales a través de la notificación y cobro de los mismos; fortalecer la colaboración operativa entre las entidades federativas y el SAT, así como colaborar en el ámbito de su competencia en la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita, con el fin de contribuir a la recaudación de los ingresos federales. A su vez el artículo 16 del RISAT señala las funciones que competen a ésta, sobresaliendo en materia de devolución la contemplada en la fracción XXXVII, puesto que faculta a esta administración para declarar la prescripción de oficio de los créditos fiscales.

1.3.3.2.2. Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

De acuerdo con el punto 1.3 del numeral X del MOGSAT, su principal función es comprobar que los contribuyentes cumplan con las obligaciones previstas en la legislación fiscal y aduanera y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales de conformidad a lo señalado en los ordenamientos jurídicos de la materia, para efecto de incrementar la recaudación y, como consecuencia, combatir la evasión fiscal y el contrabando; propiciando el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes. Además, las fracciones XLVI, XLVII, XLVIII y XLIX del artículo 22 del RISAT precisan algunas atribuciones correspondientes al procedimiento de devolución, mismas que le permiten determinar y liquidar las diferencias por errores aritméticos que derivan de las presentaciones de solicitud de devolución, así también debe tramitar y dar seguimiento a dichas solicitudes, además de requerir a los sujetos pasivos la presentación de documentos, datos y demás información necesaria para posteriormente emitir a la Tesorería de la Federación (TESOFE) las órdenes de pago que tuvieron lugar para efectuar las devoluciones correspondientes.

1.3.3.2.3. Administración General de Grandes Contribuyentes.

El objetivo de esta administración se encuentra contemplado en el punto 1.5 del numeral X del MOGSAT y consiste en recaudar las contribuciones federales de los sujetos considerados grandes contribuyentes; a su vez, por medio de diversas acciones ésta intenta propiciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, para garantizar la contribución al gasto público.

El inciso B) del artículo 28 del RISAT, precisa quiénes son los sujetos y entidades que deben considerarse como Grandes Contribuyentes, siendo algunos de ellos los siguientes: el Banco de México, instituciones de crédito, bolsas de valores, casas de bolsa, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, así como aquellos contribuyentes personas morales que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones, ingresos acumulables para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR) iguales o superiores a un monto equivalente a 1,250 millones de pesos.

El apartado A) de dicho precepto legal, indica algunas atribuciones de esta administración referentes a la solicitud de devolución, plasmadas en las fracciones XXXIII, XXXVIII, XL y XLI, que en resumen la facultan para tramitar y dar seguimiento a las solicitudes presentadas ante ésta y en caso de proceder la devolución, hacer del conocimiento a la TESOFE para que proceda a realizar el depósito correspondiente.

1.3.3.2.4. Administración General de Hidrocarburos.

El punto 1.6 del numeral X del MOGSAT, establece que ésta tiene como principal atribución la de recaudar las contribuciones federales de los sujetos que se relacionen con la materia de hidrocarburos, y emprender acciones que propicien el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. De igual manera se destacan algunas funciones que competen a esta administración en materia de devolución, las cuales hacen referencia a la tramitación y seguimiento de las solicitudes que les son presentadas, para efecto de analizar su procedencia y en caso de ser favorables al contribuyente, solicitar a la TESOFE que devuelva las cantidades requeridas por los contribuyentes, siendo contempladas dichas atribuciones en las fracciones XXXI, XXXVI, XXXVIII y XXXIX del apartado A) del artículo 30 del RISAT.

1.3.3.2.5. Administración General de Servicios al Contribuyente.

Su objetivo se enuncia en el punto 1.7 del numeral X de MOGSAT y, consiste en establecer las normas, políticas y procedimientos para proporcionar al

contribuyente en forma sistematizada los servicios de información, orientación, asistencia técnica especializada y recepción de trámites fiscales para facilitarle el cumplimiento voluntario, correcto y oportuno de sus obligaciones fiscales y el ejercicio de sus derechos ante las autoridades de la materia. Además, está encargada de integrar, actualizar y operar el padrón del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), así como normar y tramitar las solicitudes de autorización para recibir donativos deducibles de impuestos, las solicitudes para actuar como proveedor de certificación y colaborar en el ámbito de su competencia en la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

1.3.3.3. Unidades Administrativas Desconcentradas.

Tienen como propósitos los señalados en el numeral VIII del MOGSAT, los más destacados son los de informar a las autoridades fiscales respecto de las infracciones a las leyes de la materia, detectadas en el ejercicio de sus facultades y, proporcionar los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades. También pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban la contabilidad y proporcionen la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades.

1.3.3.4. Aduanas.

Esta unidad está encargada de establecer las estrategias o lineamientos para el control, vigilancia y seguridad de los recintos fiscales; la operación de las áreas de servicios aduanales, la verificación de la entrada y salida del territorio nacional de mercancías y medios de transporte; además de ordenar y practicar la verificación en cualquier parte del territorio nacional respecto de mercancías en transporte, de vehículos de procedencia extranjera en tránsito y de aeronaves y embarcaciones, para comprobar su legal importación o tenencia y

estancia en el país; entre otras atribuciones enunciadas en el artículo 19 del RISAT.

1.4. Atribuciones

Son diversas las funciones asignadas al órgano desconcentrado denominado SAT para el cumplimiento de su objeto, sin embargo, a continuación se hará mención de las relacionadas al presente tema de investigación.

Primeramente, una de las más importantes atribuciones, es la de recaudar las contribuciones establecidas en el artículo 2° del CFF, como son: los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales así como sus accesorios, en otras palabras, se encarga de reunir todos aquellos ingresos que tiene derecho a percibir el Estado, de los particulares que se coloquen en las situaciones jurídicas previstas en nuestra ley fiscal. Además en el artículo 7° de la LSAT se enuncian algunas atribuciones que competen a este órgano desconcentrado, de las cuales es preciso destacar las siguientes: cuenta con un poder conocido como facultad de comprobación para determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, mismo que le permite allegarse de toda la información necesaria para ejercer sus facultades de manera eficaz y oportuna; para esto, el SAT se encuentra investido de poder para emitir sus propias disposiciones necesarias para llegar al cumplimiento de tal fin.

1.4.1. Facultades de Comprobación.

Como ha quedado señalado anteriormente, la finalidad del SAT es lograr que los contribuyentes, tanto personas físicas como morales, colaboren con el gasto público de conformidad con lo expuesto en la fracción IV del artículo 31 de nuestra ley suprema, es decir, que mediante los recursos económicos que estos proporcionen, coadyuven al Estado para cumplir su principal finalidad que es satisfacer necesidades colectivas. Para ello, esta autoridad fiscal, cuenta con

diversas facultades de comprobación que le permiten verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que tiene cada uno de los gobernados. Tales facultades, se encuentran reguladas en el Capítulo I del Título III del CFF, siendo el artículo 42 de dicho ordenamiento jurídico, el que las enuncia en nueve fracciones, de las cuales, únicamente se analizarán las fracciones II y III, que hacen referencia a la revisión de gabinete y la visita domiciliaria, respectivamente.

La actuación de la autoridad administrativa tiene su respaldo en lo establecido en las leyes, aunque dentro de ese control existente, se puede otorgar a las mismas cierta libertad de decisión respecto a la forma de conducirse, es decir, con base en valoraciones que motiven sus actos, la autoridad administrativa puede valerse de una facultad discrecional. Entendiendo por facultad, aquella “potencia o virtud, licencia, permiso o autorización; libertad que uno tiene para hacer alguna cosa”²¹. Esto es, se otorga al sujeto, en el caso concreto, al SAT, la libertad para poder llevar a cabo las funciones para lo cual fue creado. Aunque dicha libertad de actuar, deba seguir la línea de acción que la propia ley le permita, respecto a la facultad discrecional con que cuenta la autoridad, Rafael I. Martínez Morales comenta que “si bien es cierto, como ya hemos indicado, la actividad de la administración pública está regulada por el sistema jurídico vigente, ello no implica que los órganos gubernamentales no posean en ocasiones un relativo margen de movimiento para determinar el contenido y la orientación de sus tareas, es decir, para la emisión de actos administrativos. Cuando la ley permite al servidor público la actuación dentro de determinados límites, ponderando las motivaciones, los fines y la oportunidad, estamos ante facultades de carácter discrecional en el ejercicio de la función administrativa”²². De manera tal, que si el SAT se percata que existen razones para ejercer una facultad de comprobación, tiene la posibilidad de hacerlo. Ahora bien, queda claro que ejercer las facultades de comprobación por parte de esta autoridad fiscal, es una cuestión optativa, pero al decidir ejercerla, se encontraría obligado

²¹ GOLDSTEIN, Mabel, Diccionario Jurídico, Primera Edición, Editorial D’VINNI S.A, Colombia, 2010, p. 237.

²² MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Op. cit., p. 251.

a actuar conforme lo determina la ley, de tal forma que la facultad de comprobación sea por una parte discrecional, al momento de optar emplearla o no, y por otra, una facultad vinculada o reglada, en virtud a que existe una norma jurídica que le indica en forma precisa en qué momento, cómo y de qué forma debe actuar.

Es bien sabido que los contribuyentes deben llevar a cabo la autodeterminación de las obligaciones fiscales que están a su cargo, como bien queda precisado en el tercer párrafo del artículo 6° del CFF, mismo que a la letra establece:

“Artículo 6.

...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo...

...”

No obstante, es importante destacar que la facultad de comprobación que puede ejercer la autoridad no sólo se limita a verificar el pago de las contribuciones sino que también le permite a ésta investigar la forma en que el contribuyente determinó la cuantificación y en su caso, hacer la determinación cuando aquél no la haya realizado. Al respecto, Octavio Orellana menciona que “el fisco ante la imposibilidad de contar con el personal que al momento mismo de que el contribuyente cumpla con la declaración de sus obligaciones, verifique o revise los comprobantes de ingresos y de deducciones, confía en los datos que arroja la declaración que el sujeto pasivo le presenta; sin embargo, como cabe la posibilidad de que la auto declaración sea errónea y el equívoco perjudique al fisco, o bien, que el contribuyente evada el cumplimiento de sus obligaciones el fisco cuenta con facultades para la comprobación de la veracidad y exactitud de los datos que aparezcan en las citadas declaraciones, destacándose entre ellas la visita domiciliaria”²³. Si bien es cierto, la propia disposición fiscal, concretamente, el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), establece que la actuación de los

²³ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2010, p. 75.

contribuyentes se presume realizada de buena fe, también lo es el hecho que la autoridad fiscal tiene la oportunidad de corroborar que ese cumplimiento fue correcto y si no, tomar las medidas necesarias para lograr que lo sea. Mayolo, Sánchez Hernández comenta que “dicho privilegio, estimamos que tiene su origen en el ejercicio del Poder Tributario o Poder Fiscal del Estado. En efecto, si el Estado es un régimen de derecho como el nuestro, tiene la facultad de imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas, ello necesariamente implica que el propio Estado puede crear las autoridades y los medios idóneos para ejecutar y hacer prevalecer las normas tributarias”²⁴. Es por ello que el SAT, como órgano facultado por el Estado para realizar estas funciones, puede exigir a los contribuyentes el cumplimiento debido de las obligaciones que tienen a su cargo.

Cabe mencionar que esta acción de fiscalización no sólo va dirigida al contribuyente mismo, sino que también recae sobre los responsables solidarios, e inclusive se hacen extensivas a terceros relacionados con aquel contribuyente que se encuentra sujeto a alguna de las facultades de comprobación de la autoridad.

Otro punto importante a tratar antes de abordar el tema de revisión de gabinete y visita domiciliaria, es el referente a precisar que cuando la autoridad solicita datos, informes o cualquier documento, no significa que esté dando inicio a sus facultades de comprobación, ya que ésta puede requerirlos en cualquier momento. Además, cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, es requisito elemental y por ende, obligatorio, hacer del conocimiento al sujeto en cuestión por medio de una notificación personal, el inicio de las mismas.

²⁴ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Segunda Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, p. 429.

Ahora bien, cuando el SAT da inicio al ejercicio de sus facultades de comprobación, cualquiera que sea, está generando en el particular un acto de molestia, por lo que no puede contrariar la garantía de legalidad consagrada en el primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM, que a la letra establece:

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

Se observa que dicho precepto constitucional prevé que cuando se lleve a cabo un acto administrativo, debe cumplirse con los requisitos fundamentales para su existencia, mismos que se encuentran plasmados en el artículo 3° de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA), siendo los siguientes:

a) Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público. En esta materia, la determinación de la competencia radica en la delegación de facultades que el poder ejecutivo otorga a los órganos que crea para la adecuada distribución de las actividades que la administración pública federal tiene a su cargo. Es por ello que el SAT como órgano desconcentrado de la SHCP, es competente para emitir actos referentes a la determinación, liquidación y recaudación fiscal.

b) Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida. Siendo uno de los requisitos primordiales el que consten por escrito todas las actuaciones de la autoridad administrativa, así como las resoluciones pronunciadas en el ejercicio de sus funciones; mismas que deben contener la firma del funcionario que emitió el acto.

c) Estar fundado y motivado. Conceptos en los cuales descansa la garantía de legalidad. Al respecto, en la siguiente tesis aislada emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito se brinda una breve definición de los mismos.

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE.

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 220/93. Enrique Crisóstomo Rosado y otro. 7 de julio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario: Francisco Fong Hernández”.

De tal modo que la autoridad, en cada actuación deba sustentarse en las disposiciones fiscales correspondientes y además tenga la obligación de plasmar dichos preceptos en el escrito que hace llegar al contribuyente, en el cual le haga saber las razones que lo llevaron a efectuar tal acto administrativo.

En esta tesitura, Jorge Fernández Ruíz, precisa que “el motivo del acto administrativo puede interpretarse como la apreciación y valoración de los hechos y de las circunstancias en que se realiza, que el sujeto activo lleva a cabo para emitir su correspondiente declaración unilateral de voluntad”²⁵. En otras palabras, podemos concluir que motivar un acto jurídico es especificar las razones que orillaron a dicha autoridad a emitirlo. Correspondiendo a la autoridad, a su vez, justificar dicha motivación, valiéndose de los preceptos legales aplicables, siendo esta última, la fundamentación. De manera que, este tipo de actos de molestia que realiza la autoridad están legalmente permitidos siempre y cuando medie un documento debidamente fundado y motivado que lo respalde.

d) Tener objeto que pueda ser materia del mismo, determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley. Ejemplo claro de este requisito se presenta cuando la

²⁵ FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, Derecho Administrativo, Primera Edición, Editorial McGRAW-HILL, México, 1997, p.132.

autoridad lleva a cabo alguna de las facultades de comprobación que tiene derecho a ejercer, como es la visita domiciliaria, puesto que en la orden de visita que le es notificada al contribuyente para dar inicio a esta facultad, se señala en forma detallada el lugar, la finalidad y el objeto de la visita que se llevará a cabo en la fecha y hora señaladas en dicho escrito.

A este respecto, es preciso aclarar que al referirse al señalamiento del objeto en la orden de visita, se debe ir más allá de sólo indicar la finalidad que tendrá la realización de la visita domiciliaria, puesto que más bien debe de precisarse de manera concreta lo que se pretende verificar. Para profundizar más sobre este tema, la jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito que a continuación se indica, señala lo siguiente:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.

Acorde con lo previsto en el artículo 16 constitucional, así como con su interpretación realizada por esta Suprema Corte en las tesis jurisprudenciales cuyos rubros son: "VISITA DOMICILIARIA, ORDEN DE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER." (tesis 183, página 126, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995) y "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS." (tesis 509, página 367, Tomo III, Segunda Sala, compilación de 1995), que toman en consideración la tutela de la inviolabilidad del domicilio y la similitud establecida por el Constituyente, entre una orden de cateo y una de visita domiciliaria, cabe concluir que el objeto no sólo debe concebirse como propósito, intención, fin o designio, que dé lugar a la facultad comprobatoria que tienen las autoridades correspondientes, sino también debe entenderse como cosa, elemento, tema o materia, esto es, lo que produce certidumbre en lo que se revisa; con base en esto último, el objeto de la orden de que se trata no debe ser general, sino determinado, para así dar seguridad al gobernado y, por ende, no dejarlo en estado de indefensión. Por tanto, la orden que realiza un listado de contribuciones o cualquier otro tipo de deberes fiscales que nada tenga que ver con la situación del contribuyente a quien va dirigida, la torna genérica, puesto que deja al arbitrio de los visitantes las facultades de comprobación, situación que puede dar pauta a abusos de autoridad, sin que obste a lo anterior la circunstancia de que el visitador únicamente revise las contribuciones a cargo del contribuyente como obligado tributario directo, porque en ese momento ya no se trata del contenido de la orden, sino del desarrollo de la visita, en la inteligencia de que la práctica de ésta debe sujetarse únicamente a lo señalado en la orden y no a la inversa.

Esta conclusión, sin embargo, no debe llevarse al extremo de exigir a la autoridad que pormenorice o detalle el capitulado o las disposiciones de las leyes tributarias correspondientes, porque tal exageración provocaría que con una sola circunstancia que faltara, el objeto de la visita se considerara impreciso, lo cual restringiría ilegalmente el uso de la facultad comprobatoria, situación que tampoco es la pretendida por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Es necesario precisar que las anteriores consideraciones únicamente son válidas tratándose de órdenes de visita para contribuyentes registrados, pues sólo de ellos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con su registro de alta, sabe qué contribuciones están a su cargo, situación que es distinta de los casos de contribuyentes clandestinos, es decir, aquellos que no están inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes porque, en estos casos, la orden necesariamente debe ser general, pues no se sabe qué contribuciones están a cargo del destinatario de la orden. También debe señalarse que las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, no sólo conciernen a las materiales o de pago, sino igualmente a las formales o cualquier otro tipo de deber tributario y, por tanto, debe entenderse por obligado tributario, no solamente al causante o contribuyente propiamente dicho, sino también a los retenedores, responsables solidarios y cualquier otro sujeto que a virtud de las normas tributarias tenga que rendir cuentas al fisco.

Contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales.

Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano”.

Hecha esta salvedad, se logra comprender por qué motivo la autoridad debe concretar en la orden de visita, las obligaciones fiscales que se pretenden estudiar, señalando el tipo de contribución, así como el o los períodos a revisar, especificando las fechas de inicio y conclusión de los mismos.

e) Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos. Los

actos que debe emitir la autoridad administrativa deben estar justificados en lograr con su ejecución un beneficio para la colectividad, es por tanto que cuando el SAT le requiere el cumplimiento de las obligaciones fiscales a algún contribuyente, sea de manera voluntaria o forzosa, lo hace en vista de lograr recaudar los ingresos que tiene derecho a percibir para posteriormente destinarlos al gasto público.

f) Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión. Es muy importante este elemento, ya que en materia fiscal, como bien lo establece el párrafo primero del artículo 135 del CFF, todos los actos administrativos que se notifican surten efectos al día hábil siguiente a aquél en que tuvo lugar la diligencia de notificación, y esto da pauta tanto al contribuyente como a la autoridad para computar los términos o plazos para recurrirlos, para declarar la prescripción, la caducidad, etcétera.

g) Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan. Es indispensable para la autoridad verificar dicho requisito, puesto que si ésta omite señalar los recursos procedentes contra el acto administrativo emitido y el plazo para interponerlos, la propia legislación fiscal la sanciona beneficiando al contribuyente, como bien se señala en el artículo 23 de la LFDC, el cual consagra a la letra lo siguiente:

“Artículo 23. Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo”.

De lo anterior, se pueden apreciar los elementos que doctrinalmente se establecen para los actos administrativos; siendo estos: los sujetos, por una parte, la autoridad administrativa que emite el acto y por el otro, el particular

sobre el cual recae la afectación de la emisión de dicho acto; el objeto, que es la materia o el contenido del acto; la finalidad, que es aquella pretensión de la autoridad al emitir el acto; así como la fundamentación y la motivación.

Ya ha quedado establecido que cuando el SAT ejerce sus facultades de comprobación, está por consecuencia creando actos administrativos, por lo que será pertinente señalar que para dar origen a los mismos, previamente debieron presentarse una serie de actos y formalidades por parte de dicha autoridad fiscal, mismos que se traducen en un procedimiento administrativo, siendo este último definido como “la serie coordinada de medidas tendientes a producir y ejecutar un acto administrativo”²⁶.

Respecto al procedimiento administrativo, la jurisprudencia dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito, a la letra indica lo siguiente:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. LA NATURALEZA, CONTENIDO Y ALCANCE DEL ACTO TERMINAL SON LOS ELEMENTOS DETERMINANTES PARA DEFINIR SU ESTRUCTURA.

Los procedimientos administrativos se integran por una cadena de actos de distinto alcance y contenido, como: a) un presupuesto; b) un acto inicial; c) uno o varios actos de trámite; y, d) el acto terminal, que contiene la voluntad final de la administración. En consecuencia, la naturaleza y contenido de este último distinguen su trascendencia, lo cual es determinante para definir cómo debe conformarse o estructurarse el procedimiento, de manera que permita conseguir eficiencias pero, prioritariamente, la defensa de los probables afectados.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA ESPECIALIZADO EN COMPETENCIA ECONÓMICA, RADIODIFUSIÓN Y TELECOMUNICACIONES, CON RESIDENCIA EN EL DISTRITO FEDERAL Y JURISDICCIÓN EN TODA LA REPÚBLICA.

Amparo en revisión 95/2015. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 6 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Sergio Ballesteros Sánchez.

Queja 75/2015. Director General de Investigaciones de Prácticas Monopólicas Absolutas de la Comisión Federal de Competencia Económica. 20 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente:

²⁶ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 1er. y 2º. Cursos, Op. cit., p. 223.

Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Sergio Ballesteros Sánchez.

Queja 55/2015. Operbes y Bestphone, ambas S.A. de C.V. 20 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Rodolfo Meza Esparza.

Queja 100/2015. Total Play Telecomunicaciones, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Aideé Pineda Núñez.

Amparo en revisión 160/2015. Radiodifusora XETAK-AM, S.A. de C.V. 17 de diciembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Agustín Ballesteros Sánchez.

Nota: Con motivo de la entrada en vigor del Acuerdo General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal por el que se cambia la denominación de Distrito Federal por Ciudad de México en todo su cuerpo normativo, la denominación actual del órgano emisor es la de Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, con residencia en la Ciudad de México y jurisdicción en toda la República”.

De la jurisprudencia enunciada con anterioridad se observa que en ella se señala al acto terminal del procedimiento administrativo como de naturaleza esencial, y más aún, como determinante debido a su contenido, situación con la cual se coincide en virtud a que, en este último se advierte la postura y los razonamientos lógico-jurídicos de los que se valió la autoridad para determinar tal o cual situación. Así también, se considera que son de igual importancia el acto inicial y los subsecuentes, ya que si la autoridad al iniciar el procedimiento, no lo hace respetando los lineamientos que la ley le señala, traería como consecuencia una reposición en el mismo, dependiendo el caso en concreto.

Así pues, las facultades de comprobación que tiene derecho a ejercer el SAT, representan un procedimiento administrativo que inicia por oficio, puesto que esta autoridad se encuentra facultada para llevarlas a cabo conforme a lo señalado en el primer párrafo del artículo 42 del CFF. En ese mismo sentido, Rafael I. Martínez Morales define al procedimiento de oficio como aquel “que se lleva a cabo por iniciativa de la autoridad administrativa en ejercicio de sus

facultades, para el cumplimiento de las atribuciones del órgano y conforme a la designación de competencias que a ley haya hecho²⁷.

En las dos facultades de comprobación que a continuación se analizan, se podrán advertir los diversos momentos del procedimiento administrativo que se llevan a cabo en cada una de ellas.

1.4.1.1. Revisión de Gabinete.

La revisión de gabinete es una de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, que radica en requerir a los contribuyentes o demás sujetos obligados, para efecto de que exhiban la contabilidad, proporcionen datos, documentos o informes a la autoridad fiscal, a fin de determinar si existe algún incumplimiento con la ley en materia fiscal. Facultad que también es conocida como revisión de escritorio, debido a que la autoridad no se dirige a donde se ubica el contribuyente o responsable solidario a corroborar la información, sino que les requiere a estos que le proporcionen lo necesario para realizar la verificación de información desde sus propias instalaciones.

El artículo 48 del CFF, es el precepto que regula lo referente a esta facultad de comprobación, y en éste se establece que la revisión de gabinete inicia cuando la autoridad hace una solicitud al contribuyente, precisando los siguientes puntos:

- El lugar y plazo en que deben proporcionarse a la autoridad los informes, libros o documentos requeridos.
- Que la presentación de aquéllos, no puede hacerla cualquier persona, pues la ley precisa que deben ser la persona a quien se dirigió la solicitud o su representante legal.

²⁷ Íbidem, p. 224.

Cabe señalar por otra parte que cada actuación de la autoridad, esto es, la solicitud, el oficio de observaciones, así como el oficio de conclusión de tal revisión, se deben notificar al contribuyente o responsable solidario.

Al momento en que al contribuyente se le requiere la documentación antes señalada, y que éste a su vez la proporciona, la autoridad puede llevar a cabo la corroboración e investigación de forma tal, que al concluirla, se den dos supuestos diferentes:

a) Primer Supuesto:

Que encuentren inconsistencias en la información y por tanto determine que hay hechos u omisiones que supongan un incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente o responsable solidario; situación que debe notificar y que lo hace a través de un oficio de observaciones.

Aunque el precepto legal que regula lo referente a la revisión de gabinete, no especifica los requisitos con que debe contar el oficio de observaciones, limitándose únicamente a señalar que éste debe contener en forma circunstanciada los hechos u omisiones que la autoridad determinó; es preciso remitirse al artículo 38 del CFF, ya que en él se puntualiza que los actos administrativos que se notifican, deben contener los siguientes requisitos:

- Constar por escrito en documento impreso o digital.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Señalar lugar y fecha de emisión.
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente.
- Nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

Partiendo del entendido que el oficio de observaciones es de igual manera, un acto de molestia para el particular, no está exento de cumplir con los requisitos fundamentales que prevé el artículo 16 de la CPEUM, esto es, encontrarse debidamente fundado y motivado. Al respecto, la jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito que a continuación se enuncia, hace referencia a esta situación:

“REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que acorde con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actos de molestia deben estar fundados y motivados. Por tanto, el oficio de observaciones emitido en términos del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, al tener ese carácter, debe cumplir con las garantías de fundamentación y motivación, pues causa una afectación en la esfera jurídica del contribuyente o responsable solidario al que se dirige, ya que lo vincula a desvirtuar los hechos en aquél consignados, o bien, a corregir totalmente su situación fiscal conforme a lo en él asentado, a efecto de que la autoridad no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo. Además, si bien es cierto que es criterio reiterado de este Alto Tribunal que en materia tributaria la garantía de audiencia no necesariamente debe ser previa al acto privativo, también lo es que el citado artículo 48 prevé la oportunidad para el particular de desvirtuar lo señalado en el oficio de observaciones, previamente a la emisión de la resolución determinante de créditos fiscales, con el objeto de que ésta ni siquiera llegue a emitirse, oportunidad que sólo puede ser eficaz si se le dan a conocer los motivos y fundamentos con base en los cuales la autoridad fiscal basa su afirmación de que existieron hechos u omisiones.

Contradicción de tesis 104/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. 12 de enero de 2011. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Tania María Herrera Ríos.

Tesis de jurisprudencia 18/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de enero de dos mil once.

Nota: Por instrucciones de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta tesis que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011, página 968, se publica nuevamente con los datos de identificación del precedente corregidos”.

Es importante que el oficio de observaciones se funde y motive de manera correcta, ya que como bien se entiende, de la notificación de éste se desprende una respuesta por parte del contribuyente o responsable solidario, de manera que con dicho oficio se le deba proporcionar a estos últimos, los elementos necesarios para que determinen su postura y actuaciones posteriores, además, así lo dispone la máxima ley mexicana.

Ahora bien, cuando se emite un oficio de observaciones, es de suma importancia tener presente que en éste se debe señalar que el contribuyente o responsable solidario cuenta con un término de veinte días para optar por:

- Presentar documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones que se encuentren asentados en el oficio de observaciones.

Con esta oportunidad que se brinda al particular para desvirtuar los hechos u omisiones señalados en dicho oficio, se puede vislumbrar que la ley le permite al contribuyente o responsable solidario ejercer su garantía de audiencia tutelada en el artículo 14 de la CPEUM, es decir, le permite ser oído y vencido en juicio, para demostrar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien, para aclarar las inconsistencias que la autoridad pudo encontrar en dicha revisión.

- Corregir su situación fiscal.

El poder corregir la situación fiscal es un derecho consagrado en la fracción XIII del artículo 2° de la LFDC, de la cual se desprende que el contribuyente, puede percatarse por sí mismo o al momento de recibir el oficio de observaciones que efectivamente, cuando cumplió con sus obligaciones durante la presentación de la declaración correspondiente, cometió un error de cálculo que generó la inconsistencia en la información presentada ante el SAT, de tal forma que decide subsanar dicho error a través de la presentación de una declaración

normal o complementaria, desde el momento en que se inició el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hasta antes de que le sea notificada la resolución, lo anterior de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14 de la ley antes referida.

Ahora bien, si el contribuyente hace caso omiso a los requerimientos efectuados por la autoridad, en consecuencia se tendrá por cierto lo señalado en el oficio de observaciones, y se emitirá la resolución en la cual se determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos.

La autoridad fiscal deberá concluir la revisión de gabinete en un plazo máximo de doce meses, como lo precisa el párrafo primero del artículo 46-A del CFF, siendo éste el término general que se debe aplicar.

b) Segundo Supuesto:

El segundo supuesto surge en razón a que la autoridad, después de terminado el estudio de la información proporcionada por el particular, concluye que no hubo actos u omisiones tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente o responsable solidario, por lo que, mediante un oficio hará del conocimiento a éstos que la revisión de gabinete ha concluido, documento que al igual que el oficio de observaciones debe cumplir con los requisitos que la ley establece.

1.4.1.2. Visita Domiciliaria.

La visita domiciliaria tiene como fundamento legal la fracción III de artículo 42 del CFF. Existen varias acepciones sobre este acto de fiscalización, no obstante a esto, se citan aquellas que brindan una idea más clara y completa de dicha figura jurídica.

Octavio Alberto Orellana Wiarco alude que “la visita domiciliaria consiste en la facultad que la ley concede a las autoridades fiscales para acudir al domicilio fiscal del contribuyente, del responsable solidario, o del tercero relacionado con éstos, para verificar si cumplen con las obligaciones fiscales a su cargo, y en su caso, determinar las contribuciones omitidas y señalar el crédito fiscal mediante la revisión de la contabilidad, bienes, o mercancías del sujeto pasivo”²⁸. Con la definición citada, es posible percibir que, a diferencia de la revisión de gabinete, en esta facultad de comprobación, es la autoridad, quien a través de su personal, se constituye en el domicilio del particular para efecto de corroborar el cumplimiento o no de las obligaciones fiscales.

A su vez, Mayolo Sánchez Hernández argumenta que “la facultad más importante y de mayor trascendencia que tiene el fisco federal, son las visitas domiciliarias”²⁹. En efecto, es de vital relevancia esta facultad, no solamente porque es de las más utilizadas junto a la revisión de gabinete sino que también, es de las facultades de comprobación que más formalidades requiere durante su ejercicio.

En este sentido, este mismo autor plantea que “por visitas domiciliarias, también conocidas como vistas de inspección, visitas de verificación, inspecciones o auditorias, debemos entender el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo”³⁰.

De las ideas anteriores, se hace evidente que estos conceptos expresan características similares, enfatizando que la visita domiciliaria sobresale respecto de otras facultades debido a su utilidad, ya que es una facultad

²⁸ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Op. cit., p. 75.

²⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Op.cit., p. 429.

³⁰ *Ibidem*, p. 430.

otorgada por la ley para fiscalizar en su domicilio a los sujetos que se encuentren en las situaciones jurídicas previstas en materia fiscal.

Como bien señala Alil Álvarez Alcalá, “la realización de visitas domiciliarias implica el ejercicio de la facultad incluida en el art. 16 constitucional; por tanto, incluye un elevado número de formalismos. Este artículo contiene el principio de inviolabilidad del domicilio. Como excepciones al mismo se incluyen las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de los reglamentos sanitarios y de policía, así como las disposiciones fiscales. A todas estas excepciones se les aplican las formalidades previstas para el cateo”³¹, mismas que se enuncian en el párrafo décimo primero del precepto legal en comento y que a la letra establece:

“Artículo 16.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...”.

En este tenor de ideas, la orden de visita, además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo 38 del CFF, debe contener los requisitos que a su vez indica el artículo 43 del mismo ordenamiento jurídico; siendo muy similares a los referidos por Alil Álvarez Alcalá respecto a la orden de cateo, los cuales se indican a continuación:

- Lugares donde debe efectuarse la visita.
- El nombre de quien o quienes efectúan la visita; pudiendo ser sustituidas, aumentadas o reducidas, en cualquier momento por la autoridad competente.

³¹ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010, p.128.

- Nombre del visitado.

Asimismo este tipo de diligencias, deben efectuarse en días y horas hábiles como bien lo consagra el párrafo primero del artículo 13 del CFF, que a la letra ordena:

“Artículo 13. La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez...
...”

Lo anterior, debe apreciarse en todas y cada una de las actas emitidas por la autoridad fiscal, sean parciales, complementarias o finales; debido a que este tipo de actos administrativos, se plasman de manera circunstanciada y ello implica que en su contenido, deba señalarse la fecha y hora en que iniciaron y concluyeron.

A continuación, se cita la siguiente jurisprudencia, que reafirma el tema de la actuación de la autoridad tanto en días y horas hábiles como inhábiles, misma que a la letra indica:

“ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. PARA CUMPLIR CON EL REQUISITO DE LA DEBIDA CIRCUNSTANCIACIÓN DERIVADO DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INNECESARIO QUE EN ELLAS LOS VISITADORES ASIENEN QUE NO SE ACTUÓ EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES.

De los artículos 12, 13, 44 a 47, 49, 50 y 53 del Código Fiscal de la Federación, que establecen los días y horas hábiles en que la autoridad fiscal podrá actuar, así como las reglas a las cuales debe ajustar su actuación durante la práctica de una visita domiciliaria, no se advierte que los visitadores estén obligados a señalar en las actas relativas si se desarrollan en días y horas inhábiles, por lo que no existe razón legal para que en dichas actas deba circunstanciarse que durante la ejecución de la visita no se actuó en días y horas inhábiles. Es así, porque si bien es cierto que el citado numeral 13 señala que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, también lo es que eso no significa que en todas las actuaciones deba circunstanciarse el

hecho de que se desarrollan en días y horas hábiles o inhábiles, sino que basta con que en ellas se asienten el día y hora de su realización para que el visitado tenga certeza de ello y, en su caso, pueda impugnarlas, así como para que el órgano jurisdiccional competente pueda verificar su legalidad, siendo innecesaria mayor circunstanciación al respecto. En todo caso, es en los supuestos de excepción previstos en el indicado artículo 13, a saber: a) cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles; y b) al continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

Contradicción de tesis 119/2014. Entre las sustentadas por el entonces Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, actual Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 28 de mayo de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis XIV. J/2, de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS, PRÁCTICA DE, EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES. SON CASOS EXCEPCIONALES Y DEBE HACERSE CONSTAR ESA CIRCUNSTANCIA EN EL ACTA FINAL DE AUDITORÍA.", aprobada por el Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VI, Segunda Parte-1, julio-diciembre de 1990, página 427, y el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al resolver el amparo directo 837/2013.

Tesis de jurisprudencia 71/2014 (10a.) Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de junio de dos mil catorce".

Con relación en el criterio anteriormente citado, bastará señalar en tales actuaciones, la fecha y hora en que iniciaron y concluyeron tales diligencias, para determinar si se realizaron conforme a la ley o no. Aunque hay ciertas situaciones en que como bien se indica, a pesar de concluirse en horas inhábiles, se entienden como legalmente efectuadas, citando como ejemplo el del aseguramiento de la contabilidad o bienes del contribuyente, puesto que este tipo de hechos pueden presentarse o no durante la realización de una

visita domiciliaria, por tanto, si la circunstancia lo requiere y la autoridad opta por realizar dicho aseguramiento, el cual durará dependiendo el caso en concreto, pudiera ser que llegue a exceder las horas establecidas como hábiles en la ley.

En el artículo 44 del CFF se dan a conocer los lineamientos para proceder con la visita domiciliaria. Primeramente, se debe acudir al domicilio del contribuyente para notificarle personalmente la orden de visita en cuestión.

Una vez notificada la orden de visita y, habiéndose precisado el día y hora hábiles para llevar a cabo dicha diligencia, los visitadores se deben constituir en lugar y proceder a identificarse al iniciar la visita con la persona con quien deba entenderse; además de solicitarle que nombre a dos testigos, quienes podrán aceptar o rechazar el cargo. Si éstos se negaran a aceptar, será el visitador quien los designe.

Respecto a las actas que se emitan durante las diligencias del SAT, a través de sus servidores públicos designados para practicar la visita domiciliaria se atenderá a lo siguiente:

Desde el inicio de la visita domiciliaria, durante ella y al final, deben elaborarse una serie de actas donde se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones encontrados, asentándose todo ello en actas parciales o complementarias, las cuales se adjuntarán en el acta final al término de la visita.

Una vez levantada la última acta parcial, se notificará personalmente al interesado, para que éste, al igual que en la revisión de gabinete pueda corregir o desvirtuar los hechos asentados en dicha acta hasta antes del cierre del acta final, contando con un plazo de 20 días hábiles, de lo contrario y, toda vez que dichas actas hacen prueba plena de todo lo establecido en ellas, se tendrá por consentido todo lo plasmado en las mismas.

Es importante también, tener presente que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión de gabinete, dentro de los plazos mencionados, estas facultades se tendrán por concluidas en esa fecha, quedando sin efectos todas las actuaciones derivadas durante la realización de las mismas.

Ha quedado precisado a grandes rasgos, las reglas básicas de cada una de estas dos facultades de comprobación, mismas que a su vez, cuentan con reglas que le son aplicables de igual manera. Una de ellas, es la referente a la terminación de las mismas, teniendo como plazo general de conclusión, doce meses. Así también, una vez iniciadas las facultades previstas, el SAT tiene la obligación de informar en un plazo de al menos 10 días hábiles antes del levantamiento de la última acta parcial -en caso de visita domiciliaria- o del oficio de observaciones -si se trata de revisión de gabinete-; cuando descubra hechos u omisiones que den indicios de incumplimiento a las disposiciones fiscales, todo esto con el fin de dar a conocer a estos sujetos las irregularidades que se hayan encontrado. Acto continuo, si la autoridad se percata que los contribuyentes han incumplido con las disposiciones legales en materia fiscal, mediante una resolución determinará las contribuciones omitidas, notificándolo al contribuyente, de manera personal o por buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses. La emisión de la resolución es de vital importancia toda vez que de no hacerlo, lo actuado tanto en la visita domiciliaria como en la revisión de gabinete, quedaría sin efecto alguno.

En conclusión, la revisión de gabinete consta de menos formalidades a diferencia de la visita domiciliaria puesto que se realiza dentro de las oficinas de la autoridad fiscal, viéndose obligado, el contribuyente, a acudir personalmente con sus documentos respectivos, es por eso que esta facultad conlleva mayor celeridad, debido a que no existen tantas circunstancias que pudieran entorpecer su práctica, principalmente porque no hay que acudir al domicilio del contribuyente.

CAPÍTULO II. GENERALIDADES DE LA RELACIÓN JURÍDICA Y OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.1. Relación Jurídica Tributaria.

La relación jurídica tributaria es comúnmente utilizada como sinónimo de obligación tributaria, sin embargo, no es correcta esa apreciación dado que existen diferencias evidentes entre ambas, debiendo puntualizar que la relación jurídica tributaria es el género y la obligación es la especie.

Existen diversas acepciones del término relación jurídica tributaria, al respecto Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez refiere que “la relación jurídica-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”¹. En esta tesitura, se observa que para la existencia de una relación jurídica tributaria se requiere de la intervención de por lo menos dos sujetos, respecto de los cuales surgirá una conexión en razón a que al encuadrarse en las hipótesis previstas por la ley, van a dar origen a diversas situaciones jurídicas, dependiendo el caso en concreto. De igual manera, se expresa que “de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor, y en el centro un contenido, que es el de la prestación del tributo”².

De la definición anterior, se advierte que los sujetos que se señalan como indispensables para el surgimiento de la relación jurídica tributaria, son por una parte, un deudor y por otra, un acreedor. También refiere que dicha relación

¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1985, p. 86.

² DE LA GARZA, Sergio Francisco., Derecho Financiero Mexicano, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1976, p. 447.

originada tiene el carácter de una obligación, en otras palabras, que la relación jurídica tributaria conlleva una obligación, situación que no sucede en todos los casos. Ejemplo claro de una relación jurídica tributaria que nace pero que no deviene en una obligación, es que el particular se inscriba en el RFC sin actividad económica; surgiendo de esta manera la relación entre dicho particular y el fisco, pero no una obligación, ya que al no generar ingresos, el particular no se estaría ubicando en el supuesto establecido por la legislación fiscal para tributar.

Por su parte, Chinchilla Rueda menciona que “cuando el deber jurídico general se particulariza frente a una determinada situación de hecho y surge la pretensión tributaria concreta, estamos en presencia de una relación jurídica tributaria”³. Esta afirmación es correcta, ya que señala que la relación jurídica se dará cuando se adquiere el deber de contribuir con el gasto público al ubicarse en la situación consagrada en la norma jurídica; aunque es preciso que en dicha apreciación se incorpore a los sujetos, en virtud a que la relación originada, la tendrán estos últimos.

Ahora bien, en la siguiente definición, se especifica que la relación jurídica tributaria es “el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuando ha nacido el deber conducente, quien debe de pagarlo, y a quien compete determinarlo y exigirlo”⁴. En esta concepción se identifica a los sujetos de este vínculo legal, siendo sujeto activo o acreedor y, sujeto pasivo, también conocido como deudor. Además, proporciona características diferentes a las ya señaladas, como es el hecho que de la relación jurídica tributaria se pueda conocer el nacimiento de la obligación, y a su vez, establecer quién pagará y a favor de qué sujeto. Siendo pertinente hacer notar que con esta concepción se le vuelve a dar un enfoque de obligación de carácter pecuniario; siendo que no

³ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 317.

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 351.

en todos los casos la obligación a cumplir por parte del contribuyente será de pagar algo al acreedor. Para ejemplificar lo anterior, cuando un particular presenta una declaración sin saldo a cargo, el contribuyente cumple con su obligación, que es presentar la declaración respectiva, por lo cual no tiene que presentar pago alguno, por consiguiente se deduce que este sujeto sólo cumplió con una obligación de hacer y no de dar.

En conclusión, la relación jurídica tributaria debe ser entendida como aquel vínculo que nace entre mínimo dos sujetos, uno deudor y otro acreedor, mismos que llevan a cabo el supuesto normativo que las leyes fiscales prevén con la finalidad de que éstos contribuyan al gasto público y así se dé cabal cumplimiento a lo dispuesto por la CPEUM.

2.2. Concepto de Obligación Tributaria.

Desde la perspectiva más general, una obligación es "un lazo de derecho por el cual una persona es compelida a hacer o a no hacer alguna cosa a favor de otra"⁵. Visto de esta forma, uno de los sujetos puede exigir al otro el cumplimiento de alguna prestación. Asimismo, se indica que la "obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas llamada deudor, queda sujeta para con otra llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor"⁶. En esta última concepción se hace referencia a la relación existente entre los sujetos señalados, y a diferencia de la anterior, ésta hace mención que la prestación o abstención del deudor es de carácter patrimonial, siendo conveniente precisar que la obligación está basada en una relación jurídica que da origen a prestaciones diversas, como son: de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, mismas que siempre estarán a cargo del sujeto pasivo, es decir, el deudor.

⁵ PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges, Derecho Civil, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 1999, p. 613.

⁶ BORJA SORIANO, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 71.

Con las acepciones anteriores, se tienen las generalidades de la obligación y, al adicionarle el término tributaria, la obligación tendrá lugar “cuando el contribuyente coincide en el hecho generador del impuesto o tributo, esto es, cuando se realiza el acto señalado como objeto del impuesto o tributo”⁷. Dentro de este orden de ideas, se vislumbra que la definición antes referida es muy similar a la de relación jurídica tributaria, pero no se pueden considerar como sinónimos, toda vez que ésta surge de tal relación, es decir, para que exista una obligación, debe existir previamente la realización de un supuesto normativo que vincule a un sujeto deudor con un acreedor.

De igual manera, Narciso Sánchez Gómez postula que una obligación tributaria “trata del deber jurídico que tienen los particulares que por diversas circunstancias encuadran en una hipótesis normativa, para contribuir a sufragar las necesidades sociales, para que de esta manera se atiendan los diversos cometidos de la población en los rubros: educativo, seguridad social, seguridad pública, defensa nacional, administración de justicia, construcción de obras públicas, así como para la prestación de otros servicios públicos que demande la sociedad”⁸. La opinión de este autor, concuerda con el concepto anterior, aunque aborda temas más específicos como lo es la finalidad que tiene el Estado al crear este tipo de obligaciones, que es recaudar ingresos para la satisfacción de las necesidades de la sociedad. En vista de todo esto, el Estado, al crear obligaciones fiscales está ejerciendo la potestad tributaria que le otorgan las leyes de nuestro país.

2.3. Sujetos Obligados.

Los sujetos obligados son un elemento importante de la obligación tributaria ya que sin ellos, esta última no podría existir, y por ende tampoco la relación jurídica tributaria, debido a que aquéllos propician el nacimiento de éstas;

⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Vigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2014, p. 302.

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. cit., p. 349.

adoptando cada uno su propia calidad, uno como sujeto activo y otro como sujeto pasivo. A continuación se analizará cada uno de ellos.

2.3.1. Sujeto Pasivo.

Al hablar de sujetos pasivos en materia fiscal, se hace referencia a “las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación”⁹. De lo anterior se reafirma la idea de que en una relación jurídica tributaria, el sujeto pasivo, que por lo general es el contribuyente, es el que se encuentra obligado frente al fisco, al cumplimiento de las disposiciones constitucionales y fiscales por haber generado la situación jurídica o de hecho prevista en la ley.

Refugio de Jesús Fernández Martínez declara que “por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales, está obligada a pagar contribuciones”¹⁰. Esta definición es muy parecida a lo estipulado en el párrafo primero del artículo 1° del CFF, que a la letra establece:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...
...”.

Cabe destacar que esta imposición debe estar legalmente regida por el principio de proporcionalidad y equidad. La primera se determina con base en la capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo, de forma tal que el pago de la contribución será directamente proporcional con el aumento en el patrimonio de éste. Al respecto, la siguiente jurisprudencia expresa lo siguiente:

⁹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Op. cit., p. 335.

¹⁰ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1998, p. 242.

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis

jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

De la tesis jurisprudencial anterior, se concluye que la obligación de los particulares de contribuir al gasto público debe encontrarse estrechamente relacionada con el poder adquisitivo de cada uno de los sujetos, de ahí que sea proporcional a ésta el tributo que debe pagar.

Por otra parte, la equidad implica una igualdad de condiciones entre todos los particulares ubicados en un mismo supuesto jurídico, ante la ley. Así también, en apoyo a lo antes señalado, es preciso remitirse a la siguiente jurisprudencia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio

contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.”

En síntesis, este criterio permite llegar a la conjetura de que la relación existente entre proporcionalidad y equidad tributaria, radica en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, en razón a que será la situación económica de cada particular la que determine la igualdad existente de éste respecto de los demás, siendo tratados iguales, sólo los que se encuentran en un mismo supuesto jurídico, de ahí que surja el principio de trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Para ejemplificar la idea anterior, el inciso e) de la fracción III del artículo 98 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) señala que los contribuyentes del régimen de sueldos y salarios deben presentar declaración anual cuando sus ingresos anuales percibidos excedan de \$400,000.00. Cabe precisar que los contribuyentes inscritos en este régimen, por regla general no están obligados a presentar declaración anual, en razón a que el patrón se encarga de hacerlo, pero existen excepciones a esta regla, consagradas en el artículo enunciado con anterioridad. Así pues, tratándose de sujetos que se encuentran en una

situación análoga, siendo la de tributar bajo el régimen de sueldos y salarios, el trato que reciban, será el mismo conforme a lo dispuesto en la ley. Sin embargo, cuando el contribuyente llega a cambiar sus circunstancias, deberá tratarse de forma distinta, como sucedió en este ejemplo, puesto que el contribuyente tuvo un aumento en su patrimonio que lo hizo situarse en uno de los supuestos señalados para obligarse a presentar la declaración anual.

Volviendo la mirada hacia los sujetos obligados, la carga de contribuir con el gasto público por parte del sujeto pasivo, puede en ocasiones ser asumida por un tercero, es decir, por una persona distinta a la que realmente generó la obligación. Dando lugar con ello a la adopción de la figura jurídica conocida como responsabilidad solidaria. A juicio de Raúl Rodríguez Lobato, “el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero”¹¹, es decir, el sujeto que realiza la hipótesis prevista por las leyes fiscales, es quien por regla general se encuentra obligado para cubrir el tributo debido, aunque no en todas las ocasiones lo hace, siendo otra persona la que cumple con la obligación conferida.

Por todo lo anterior, es indispensable proceder al análisis de los distintos sujetos pasivos obligados, que son el contribuyente y los responsables solidarios.

2.3.1.1. Contribuyente.

Según la definición certera de Sonia Venegas Álvarez, “el contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligada al pago. En un sentido más amplio, se le considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el

¹¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986, p. 147.

pago de los tributos ... con el fin de financiar al Estado¹². Por consiguiente, se observa que el sujeto pasivo denominado contribuyente adquiere tal calidad en razón de su actuar, ya que es él mismo quien da lugar al hecho generador de la obligación fiscal adquirida. En este sentido, se confirma este argumento con la opinión que refiere Antonio Jiménez González, que “la condición jurídica de sujeto contribuyente sólo le corresponde a quien haya realizado el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria...”¹³, aludiendo que por esta razón, de los diferentes sujetos pasivos existentes, será el contribuyente, el único sujeto pasivo por deuda propia, ya que éste es quien ha originado las obligaciones fiscales. Así, por ejemplo, un particular que está inscrito bajo el régimen de arrendamiento, en virtud a que se dedica a otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, es por consecuencia considerado contribuyente ante la autoridad fiscal.

2.3.1.2. Responsable Solidario.

En palabras de Refugio de Jesús Fernández Martínez, “por responsabilidad solidaria debemos entender la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo, o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa e indirectamente en la realización del mismo”¹⁴. Lo anterior permite hacer la distinción entre contribuyente y responsable solidario, ya que si bien es cierto ambos son sujetos pasivos y están obligados a pagar la contribución correspondiente, solamente uno de ellos es el generador de la misma, que es el contribuyente, mientras que el responsable solidario, lo será en razón a lo que las leyes fiscales determinen.

¹² VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010, p. 108.

¹³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Décima Edición, Editorial Cengage Learning, México, 2009, p. 330.

¹⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. cit., p. 250.

A este respecto, “el responsable solidario, está representado por una tercera persona que tiene una relación laboral, comercial, familiar, empresarial, como controlador, recaudador de un tributo, atribuible al sujeto pasivo principal y que por lo mismo debe colaborar con el fisco para que no se omita o evada la obligación fiscal respectiva, porque en caso contrario debe responder con el pago de la prestación conducente y de ser necesario podrá el Estado en forma coactiva exigirles el entero en cuestión”¹⁵, supuestos que se encuentran plasmados de manera enunciativa en el artículo 26 del CFF, y que precisan quiénes son los responsables en esta modalidad, destacando a los estipulados en las fracciones I, II, V, VII y XVIII, siendo los siguientes:

a) Retenedores y recaudadores, así como personas que efectúen pagos provisionales por terceros. Baste como muestra pensar en una relación laboral, en que el patrón es obligado por la ley fiscal a efectuar las retenciones debidas a sus trabajadores y enterarlas al fisco en las declaraciones provisionales que se presentan a cuenta de la anual; siendo el patrón el responsable del cumplimiento de estas obligaciones respecto de sus subordinados.

b) Representantes de personas no residentes en el país. Esto es, cuando el particular no reside en el país pero tiene su centro de intereses vitales en territorio nacional, es decir, cuando más del 50% de su fuente de riqueza la obtenga dentro de territorio mexicano o bien, cuando el centro principal de sus actividades profesionales se encuentre en México, éste debe contribuir al gasto público valiéndose de otro sujeto, el cual adopta el papel de responsable solidario en razón a que es el encargado de cumplir con las obligaciones que aquél vaya generando.

c) Albaceas o representantes de la sucesión. Cuando un contribuyente fallece y tiene pendientes obligaciones fiscales, otro sujeto adopta la

¹⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. cit., p. 409.

responsabilidad de custodiar y administrar sus bienes, situación que implica el debido cumplimiento de aquellas obligaciones fiscales pendientes, por tanto, este sujeto que interviene después de la muerte del sujeto pasivo, se vuelve responsable solidario de aquél hasta en tanto dure su encargo.

d) Legatarios y donatarios a título particular. Puesto que con la muerte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y en virtud de que tanto el legatario como el donatario, adquieren los derechos de aquellos bienes legados o donados, se ven obligados a cumplir con todas aquellas contribuciones causadas, relacionadas con los bienes de los que se apropiaron.

Por lo anteriormente señalado, será responsable solidario aquél que conforme a la calidad de sujeto que le atribuye las disposiciones legales de ciertas materias, como son: civil, familiar, laboral, entre otras; se ve obligado, por así preceptuarlo la legislación fiscal, a contribuir al gasto público en nombre del contribuyente, es decir, a cumplir con las obligaciones fiscales adquiridas por el sujeto pasivo principal de la relación jurídica tributaria.

2.3.1.3. Derechos y Obligaciones.

El artículo 2° de la LFDC, enuncia de forma general los derechos de los contribuyentes, siendo algunos de ellos los siguientes:

- Recibir información y asistencia por parte de las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones.
- Derecho a obtener la devolución de las contribuciones procedentes.
- Ser informados cuando el SAT dé inicio a sus facultades de comprobación, así como de los derechos y obligaciones que tiene durante este procedimiento.
- Derecho de corregir su situación derivado del ejercicio de facultades fiscales por parte del SAT.

Ahora bien, en cuanto respecta a las obligaciones de los sujetos pasivos, existen diversos preceptos jurídicos en materia fiscal que las contemplan, siendo importante señalar las más elementales, mismas que son:

- El artículo 27 del CFF indica como un deber para estos sujetos, inscribirse en el RFC, así como proporcionar a la autoridad toda información relacionada con su situación fiscal, incluyendo datos de identidad y domicilio. Siendo ésta una obligación fundamental, ya que con la inscripción en este Registro, el particular permite a la autoridad percatarse si ha obtenido ingresos por la realización de ciertos actos o actividades, que hagan necesaria la obligación de tributar.
- Llevar la contabilidad y conservar ésta junto con toda la documentación relacionada con el cumplimiento de obligaciones, a disposición de la autoridad fiscal durante un plazo de cinco años. Obligaciones que se encuentran reguladas en los artículos 28 y 30 del CFF.
- De conformidad con el artículo 29 del código antes referido, el sujeto pasivo debe expedir comprobantes fiscales y emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del SAT, mismos que deben cumplir los requisitos que el CFF señala en el numeral 29-A.

En síntesis, los sujetos pasivos al encontrarse obligados a tributar, deben sujetarse a ciertos lineamientos que las propias disposiciones fiscales estipulan, siendo una de las obligaciones más elementales, la de inscribirse en el RFC. Así también, aquellos particulares, cuentan con una serie de derechos que los protegen de cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades fiscales, siendo la LFDC, el ordenamiento jurídico que los consagra de forma general.

2.3.2. Sujeto Activo.

Como ha quedado precisado anteriormente, el sujeto activo al igual que el sujeto pasivo, es un elemento importante de la relación jurídica tributaria, siendo el Estado, el acreedor en dicho vínculo jurídico y por ende, quien posee la

potestad tributaria, por tanto está facultado por la legislación para imponer las obligaciones fiscales a los contribuyentes y exigir a través de sus órganos competentes, el cumplimiento de las mismas, en vista de que dicha recaudación de ingresos le servirá para satisfacer necesidades colectivas.

Dicho lo anterior, el SAT, como autoridad fiscal que es, y en razón a las atribuciones que la ley le delega, es el encargado de recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, atendiendo a lo dispuesto en la fracción I del artículo 7° de la LSAT. Para ello, se vale de facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo y, en su caso, determinarlas para efecto de requerir al deudor que cumpla con ellas. Además, este órgano desconcentrado puede, sin necesidad de iniciar sus facultades de comprobación, llevar a cabo las verificaciones que considere pertinentes para efecto de constatar que los datos que proporcionan los sujetos pasivos en el RFC son los correctos, y de no serlo, éste tiene permitido hacer una actualización de obligaciones del contribuyente, indicando la información verídica; situación que se encuentra regulada en el artículo 41-B del CFF.

2.4. Nacimiento de la Obligación Tributaria.

Es necesario vincular este elemento con la relación jurídica tributaria, los sujetos obligados, el hecho imponible y el hecho generador, puesto que todos estos se complementan con un único fin, dar vida a la obligación fiscal y por ende lograr que se produzcan las consecuencias jurídicas previstas. Dicho de otra manera, la ley establece los presupuestos para que nazca la obligación con base en la creación de los hechos imponibles, así también existe el sujeto pasivo quien al materializar aquellos presupuestos legales, esto es, al llevar a cabo el hecho generador, da nacimiento a la obligación fiscal, para que consecuentemente el sujeto activo se encuentre en pleno derecho de exigir su cumplimiento. De ahí que se infiera que al llevarse a cabo el hecho generador,

se esté dando vida a la obligación fiscal. Al respecto, el párrafo primero del artículo 6° del CFF, determina que:

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

Siendo el término causación, empleado como un sinónimo del nacimiento de las obligaciones fiscales, así también viene a reafirmar que la realización del hecho generador es indispensable para que tenga lugar el nacimiento de una obligación fiscal.

2.4.1. Hecho Imponible.

Algunos doctrinarios al referirse al hecho imponible, emplean como sinónimo el de hecho generador, respecto a esta consideración, se difiere en razón a que entre ambos términos sólo existe una relación inherente pero no son lo mismo, ya que el hecho generador, depende de la existencia de un hecho imponible.

En opinión de Hugo Carrasco Iriarte, el hecho imponible “es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁶. El expresado criterio denota que el hecho imponible son todos aquellos supuestos jurídicos establecidos en las disposiciones legales en materia fiscal, que al momento de ser materializados, dan origen a una obligación. De igual manera, se argumenta que “el hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica...”¹⁷. Visto de esta forma, para que exista una obligación fiscal es elemental que antes se prevean las situaciones que la darán vida, mismas que deben estipularse en el ordenamiento jurídico de la materia. Es por eso que el

¹⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Sexta Edición, Editorial Iure, México, 2007, p. 153.

¹⁷ PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976, p. 253.

propio CFF en el párrafo primero del artículo 5° puntualiza el principio de la estricta aplicación de las disposiciones fiscales. Los Tribunales Colegiados de Circuito manifiestan la siguiente tesis jurisprudencial:

“TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.

El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: 1) el hecho imponible y 2) el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: a) la base imponible y b) el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 346/2008. Las Glorias del Pacífico, S.A. de C.V. 10 de diciembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez.

Amparo directo 297/2009. Asesoría y Servicios Playa, S.A. de C.V. 12 de agosto de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez.
Amparo directo 557/2009. Secretaría de la Defensa Nacional. 13 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez.
Amparo directo 17/2010. Secretaría de la Defensa Nacional. 4 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez.
Amparo en revisión 88/2010. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 10 de marzo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Roberto Fraga Jiménez.”

Conforme a este criterio, es menester destacar que el hecho imponible junto con el sujeto pasivo, son imprescindibles para la determinación de una obligación puesto que el sujeto pasivo es el que se ubica en el supuesto normativo (hecho imponible) para que a partir de dicha generación de la obligación, se proceda a realizar la cuantificación del tributo y entonces lograr la consecución del fin primordial del Estado, que es recaudar contribuciones.

2.4.2. Hecho Generador.

Por su parte, al hablar de hecho generador, se alude a una conducta efectuada por el sujeto pasivo, misma que al llevarse a cabo y encuadrarse en el hecho imponible previsto por la ley de la materia, da vida a una obligación fiscal. De este modo se indica que “hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”¹⁸.

Sobre la base de las ideas expuestas, se concluye que hecho imponible y hecho generador son términos jurídicos diferentes, ya que el primero se limita a establecer un supuesto hipotético, mientras que el segundo es resultado de una materialización de dicho supuesto por el sujeto pasivo, en otras palabras, para

¹⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. cit., p. 153.

la realización del hecho generador, es indispensable que exista antes un hecho imponible, es decir, un supuesto en donde la ley exprese la conducta a realizar.

2.5. Determinación y Liquidación Tributaria.

Desde la posición de Doricela Mabarak Cerecedo, “por determinación de una obligación debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento”¹⁹. De ahí que esta figura jurídica permita constatar si la realización del hecho generador dio surgimiento a una obligación, para que posteriormente el sujeto activo pueda realizar las acciones tendientes a exigir el cumplimiento de la misma.

Visto desde otra perspectiva, la determinación es entendida como “un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos”²⁰. En consonancia con la definición referida, tanto el contribuyente como el SAT, están facultados para llevar a cabo la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo.

En cuanto a la determinación que realiza el sujeto pasivo, también conocida como autodeterminación, el CFF prevé en el párrafo tercero del artículo 6° que:

“Artículo 6.

...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario...

...”

¹⁹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Primera Edición, Editorial Mc Graw-Hill, México, 1995, p.p. 152-153.

²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décimo Novena, Editorial Porrúa, México, 2001. p. 556.

Del precepto anterior, se arguye que el causante de las obligaciones fiscales es quien debe hacer del conocimiento del fisco que ha materializado algún hecho imponible previsto en los ordenamientos jurídicos de la materia. Hecha esta salvedad, se concuerda con la idea de que la autodeterminación es aquella “serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo, y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exigen las autoridades fiscales, ya que en este caso se estaría distinguiendo, señalando, fijando los términos de la obligación”²¹. En este sentido, se entiende que la determinación realizada por el sujeto pasivo se lleva a cabo mediante la presentación de las declaraciones que de conformidad con las disposiciones fiscales debe enterar al SAT, mismas que reflejan los actos o actividades por los cuales obtuvo ingresos, ya que son punto de partida para proceder a señalar una cantidad específica a enterar al fisco.

Respecto a la naturaleza jurídica de la determinación, existen tres tesis distintas que la abordan, y son las siguientes:

- **Tesis de efectos declarativos.** Misma que establece que una obligación fiscal nace al actualizarse el hecho generador que le prevé y, por tanto, la determinación sólo servirá para que la autoridad fiscal declare que ha nacido la misma.
- **Tesis de efectos constitutivos.** La cual precisa que la obligación sólo nace hasta en tanto la autoridad lleve a cabo la determinación correspondiente.
- **Tesis ecléctica.** Que le atribuye a la determinación ambos caracteres, es decir, que señala que puede tener tanto efecto declarativo como constitutivo, dependiendo la situación en concreto.

En esta tesitura, se afirma que en la legislación fiscal mexicana, la determinación “tendrá un aspecto declarativo en los casos en que la obligación nazca en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho, y una

²¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Op. cit., p.p. 152-153.

situación diversa se da cuando se determina y liquida la obligación por parte de la autoridad administrativa”²², situación que claramente se ve reflejada en algunos preceptos legales del CFF, puesto que en su artículo 6º, párrafo primero, se dispone que las contribuciones se causan cuando se llevan a cabo los hechos imponibles, es decir, cuando surge el hecho generador, lo cual demuestra que la determinación tiene efecto declarativo. Por otra parte el párrafo primero del artículo 145 de dicho código, señala que las autoridades fiscales están facultadas para exigir el pago de aquellas contribuciones que no fueron cubiertas a través del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, la autoridad debe llevar a cabo primero la determinación y liquidación de una contribución, para proceder a exigir el cumplimiento de la misma, situación que muestra como la determinación tiene un carácter constitutivo de la obligación fiscal.

Por otra parte, “liquidar un tributo es en un sentido estricto ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible”²³. Es decir, la liquidación consiste en cuantificar la cantidad que debe pagar el sujeto pasivo por haber realizado un hecho generador. De manera semejante, se proclama que “la liquidación aparece, ante todo como un procedimiento, esto es, como una serie de actos u operaciones, lógicamente engarzados, que suceden entre sí para llegar a un resultado: la determinación del importe de la deuda en los tributos”²⁴. A lo cual se infiere que para llegar a la delimitación del monto del crédito fiscal a cargo del deudor, debió preceder una sucesión de actos por parte del acreedor que le permitieran allegarse de los elementos necesarios para fijar tal cantidad, con base en las operaciones aritméticas efectuadas.

²² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Primera Edición, Editorial Trillas, México, 1988, p.p. 155 y 156.

²³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Tributario Español, Madrid, 1975, p. 540.

²⁴ ÍSAÍNZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero Español. Tomo I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, p. 88.

En breves palabras se distingue que “la determinación permite afirmar que la obligación ha surgido y la liquidación conocer el monto de la deuda”²⁵. Es así que, se concluya que la determinación, está encaminada a corroborar el nacimiento de las obligaciones fiscales generadas por los sujetos pasivos que se ubicaron en alguna de las hipótesis contempladas por la ley de la materia en cuestión y, que la liquidación se dará como consecuencia de haberse determinado aquéllas, siendo traducida en una cantidad a pagar a favor del sujeto activo.

2.6. Crédito Fiscal.

Por crédito se entiende aquel “derecho que tiene una persona (acreedora) de recibir de otra (deudora), la prestación a que ésta se encuentra obligada”²⁶. De la idea anterior, se arguye que para que un crédito fiscal exista es necesario que previamente haya nacido una obligación jurídica y por ende que entre un sujeto activo y un sujeto pasivo surja una relación jurídica tributaria, en la cual, será el acreedor, es decir, el SAT, quien se encuentre autorizado para exigir del sujeto pasivo las prestaciones que dieron nacimiento a dicha obligación fiscal. De igual manera, el párrafo primero del artículo 4° del CFF establece que:

“Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos...
...”.

Siguiendo este orden de ideas, el crédito fiscal es aquel que dota de poder al Estado, concretamente al SAT, para exigir legalmente el cumplimiento de las prestaciones que el deudor tiene a favor de dicha autoridad fiscal, de manera que si no llegase a efectuarlo en los términos señalados por la legislación de la materia, este órgano desconcentrado pueda valerse de su potestad tributaria para exigir coactivamente el entero de las contribuciones adeudadas. Es por ello que el CFF en el Capítulo III del Título Quinto, regula lo referente al

²⁵ Íbidem, p. 373.

²⁶ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Op. cit., p.203.

procedimiento administrativo de ejecución, el cual señala los lineamientos a seguir por parte de esta autoridad fiscal para constreñir al particular a cumplir con las obligaciones fiscales que no enteró en el momento oportuno.

No obstante, un crédito fiscal será legalmente exigido hasta en tanto venza el plazo señalado por las disposiciones fiscales para su cumplimiento, plazos que se consagran en el párrafo cuarto del artículo 6° del CFF, que a la letra establece:

“Artículo 6.

...

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

...”.

El precepto anterior, indica de una forma general el momento en que deben ser cubiertas las obligaciones, aunque a su vez estipula que el causante debe remitirse a la disposición legal específica que regula cada una de las contribuciones debidas. Así por ejemplo, al hablar del ISR, se vislumbran plazos distintos para el cumplimiento de este tributo, dependiendo el régimen al cual pertenezca el sujeto pasivo y la periodicidad de su cumplimiento, siendo uno de ellos, el plazo para presentar los pagos provisionales a cuenta de la declaración anual de este impuesto, el cual debe cubrirse a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del período a declarar.

De las ideas anteriores, se concluye que el crédito fiscal es una figura jurídica que surge de una obligación fiscal, ya que éste representa el poder que tiene el acreedor para exigir del deudor, el cumplimiento de las obligaciones fiscales debidas, que no han sido cubiertas en el tiempo estipulado por las disposiciones legales de la materia. Vislumbrándose que ambas figuras jurídicas, obligación y crédito fiscal, hacen referencia a un derecho de exigir, siempre a favor del sujeto activo.

2.7. Extinción de la Obligación Tributaria.

En cuanto a la extinción de obligaciones, ésta tiene lugar cuando se da una “disolución de la relación jurídica que constriñe al deudor a cumplir una prestación o una abstención respecto a un acreedor”²⁷, es decir, la relación jurídica tributaria existente pierde su razón de ser en virtud a que ya no existe el objeto que vinculaba a los sujetos, es decir, aquella obligación tributaria; ya sea porque el sujeto pasivo dio cumplimiento a dicha obligación, se presentó alguna circunstancia de derecho que lo facultó para dejar de cumplir con aquélla por así establecerlo las disposiciones fiscales o bien, porque el sujeto activo lo liberó del crédito fiscal que tenía pendiente.

Por supuesto que toda obligación fiscal se puede extinguir en diferentes formas, tales como: pago, condonación, compensación y prescripción, mismas que a continuación se analizan:

2.7.1. Pago.

El pago “es la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos”²⁸. En esa tesitura, el pago es la forma más idónea para cumplir con las obligaciones fiscales, dado que permite al SAT encaminar de manera ágil el flujo de efectivo recaudado para sufragar los gastos del Estado. Aunque no siempre logra ser así, debido a que la ley permite a los contribuyentes otra forma de pago, siendo ésta, en especie. Ejemplo de esta modalidad de pago se encuentra en el artículo 7º-A de la LSAT, mismo que contempla un supuesto

²⁷ Diccionario Jurídico Mexicano, Primera Edición, Editorial Porrúa - Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2004, p.1635.

²⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. cit., p. 288.

especial en favor de los artistas de obras plásticas, siendo que estos últimos pueden optar por extinguir sus obligaciones a través de la entrega de sus creaciones artísticas.

En este mismo contexto, se define al pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal”²⁹. Se observa también que el pago que debe realizar el contribuyente, independientemente de que se efectúe en dinero o en especie, debe hacerse en el momento y lugar indicados por la autoridad fiscal, ya que son los elementos que debe de cumplir toda contribución. Asimismo el párrafo primero del artículo 20 del CFF señala que:

“Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional...
...”

Siendo este precepto el que consagra algunos lineamientos para llevar a cabo esta forma de extinción de la obligación. Sin embargo, hay múltiples modos de pagar una contribución, y a continuación se hará mención de ellos.

2.7.1.1. Pago liso y llano.

Utilizando las palabras de Raúl Rodríguez Lobato, el pago liso y llano “es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entere al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda”³⁰.

²⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. cit., p. 405.

³⁰ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. cit., p. 167.

Cuando el contribuyente realiza el pago de forma lisa y llana, es porque el SAT en ejercicio de su potestad tributaria exige el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a tiempo, puesto que si no se hace así, se generarían consecuencias jurídicas en su patrimonio, como son el verse obligado a pagar recargos por mora o multas por el cumplimiento extemporáneo. Aunque lo anterior no implica que el sujeto pasivo al realizar el pago, no pueda llevar a cabo posteriormente alguna aclaración al respecto o solicitar alguna devolución en caso de haber efectuado un pago indebido.

2.7.1.2. Pago Bajo Protesta.

Partiendo del término protesta, ésta es entendida como la “manifestación formulada con la intención de adquirir o conservar un derecho o preservarse de un daño”³¹. Es decir, el sujeto que la emplea, lo hace con la finalidad de proteger su esfera jurídica y dejar a salvo derechos a su favor, para que en un momento posterior los haga valer con la certeza de que no los ha perdido en razón a que con anterioridad hizo la manifestación pertinente.

Mientras que el pago bajo protesta se refiere a aquel “que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legamente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito”³². Conforme a lo señalado, se infiere que la característica propia de este tipo de pago radica precisamente en esa protesta que lleva a cabo el sujeto pasivo para efecto de demostrar que le asiste la razón, es decir, que el SAT debe favorecerlo en virtud a que las contribuciones pagadas por éste, no eran del todo o totalmente debidas.

Acorde con la argumentación anterior, sirve de ejemplo la etapa en el procedimiento administrativo de ejecución en la cual, el particular es requerido

³¹ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Op. cit, p. 424.

³² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., Op. cit., p. 168.

para efecto de garantizar el interés fiscal a fin de asegurar el cumplimiento de la obligación principal y sus accesorios, ya que al momento de realizar el pago, éste declara que lo hace bajo protesta en vista de que al intentar posteriormente impugnar el acto administrativo por el cual se vio obligado a brindar dicha garantía y, se anule, le sea devuelto lo garantizado.

El CFF del año de 1996, en su artículo 25 establecía que “podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa”³³. Sin embargo, el CFF vigente no contempla de forma literal este tipo de pago, aunque continúa empleando esta figura jurídica con el mismo propósito, tal y como se observa en el párrafo cuarto del artículo 22 del ordenamiento jurídico en cuestión, mismo que a la letra establece:

“Artículo 22.

...

Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule...

...”.

Por tanto, se concluye que el pago bajo protesta es aquel por medio del cual además de efectuarse el pago de la contribución debida, permite al deudor dejar a salvo su derecho para impugnar posteriormente la devolución de la cantidad entregada si le asiste la razón.

2.7.1.3. Pago Provisional y Definitivo.

Estos tipos de pago se encuentran relacionados dependiendo la contribución a saldar, ya que los pagos provisionales se efectúan con la finalidad de cubrir un pago definitivo. Desde el punto de vista de Adolfo Arriola Vizcaíno, el pago provisional se verifica “cuando el contribuyente en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo, a cuenta del

³³ Ídem.

impuesto que en definitiva le va a corresponder”³⁴. Así pues, con la concepción anterior se entiende que los pagos provisionales forman parte de los definitivos; en otras palabras, para que los pagos provisionales tengan razón de ser es necesaria la existencia de un pago definitivo a cubrir. Hecha esta salvedad, cabe señalar que al haber un pago definitivo, no forzosamente tienen que existir pagos provisionales.

Para ilustrar mejor la postura citada con anterioridad, es preciso hacer alusión al régimen de Actividades Empresariales y Profesionales regulado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), concretamente a su artículo 106, que indica que los inscritos bajo este régimen deben presentar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, es decir, del pago definitivo. Por el contrario, en cuanto respecta al Régimen de Incorporación Fiscal, en párrafo sexto del artículo 111 de la LISR, se determina que los pagos que deben realizar los contribuyentes de dicho régimen serán pagos bimestrales con carácter de definitivos. A este respecto, se advierte que en el primer supuesto, el contribuyente además de realizar cada mes los pagos provisionales, debe presentar al final del ejercicio un pago definitivo por medio de una declaración anual; caso contrario, en el segundo supuesto no hay obligación de presentar declaraciones provisionales en razón a que los pagos que se hacen por bimestre son únicamente de carácter definitivo.

2.7.2. Condonación.

Con respecto a la condonación, ésta es definida en forma general como aquella “liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor”³⁵. De este modo se entiende que el acreedor, renuncia a su derecho de exigir al deudor el cumplimiento de determinada prestación. Dicho con palabras de Refugio de Jesús Fernández Martínez, condonación “es el perdón de la

³⁴ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal. Colección Textos Universitarios, Décima Edición, Editorial Themis, México, 1995, p. 515.

³⁵ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Op. cit., p.180.

deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo en favor del deudor, extinguiendo la obligación”³⁶. Al respecto, la idea anterior resulta ser vaga en cuanto refiere al motivo por el cual el acreedor libera a su deudor de la obligación, siendo que las mismas disposiciones fiscales contemplan los supuestos para llevar a cabo dicha extinción de obligaciones.

Desde otro punto de vista, “la condonación o remisión de deuda se presenta cuando el acreedor por un acto jurídico unilateral o por convenio con su deudor, renuncia a su derecho”³⁷. En este sentido, en la anterior concepción se exponen dos supuestos distintos por los cuales se da vida a esta figura jurídica, siendo que en uno de ellos –acto jurídico unilateral- la decisión es tomada en forma unilateral por el acreedor; mientras que el segundo, se efectúa con base en un acuerdo de voluntades entre sujeto pasivo y activo.

Existen otras definiciones que son más específicas en cuanto respecta a los motivos por los que el acreedor puede optar por condonar en materia fiscal, una de ellas es la siguiente: “la condonación es una figura jurídica de carácter contributivo, que se ha creado con el fin de que la administración fiscal se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él lo amerite, o para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas”³⁸. Sobre las bases de las ideas expuestas, se arguye que la condonación en materia fiscal se materializa en dos ámbitos diferentes, el primero radica en la opción por parte de la autoridad fiscal para eximir al deudor del pago de contribuciones, mientras que el otro está vinculado al perdón de las multas que los deudores tienen a su cargo. Precisamente el CFF, en diversos preceptos legales enuncia estas dos formas de condonación por parte del sujeto activo.

³⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. cit., p.304.

³⁷ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Op. cit., p. 324.

³⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. cit., p.304.

Respecto a la condonación del pago de contribuciones, la fracción I del artículo 39 del CFF expone lo siguiente:

“Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

...

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...

...”

De manera tal que al poder ejecutivo se le delega la facultad para emitir este tipo de resoluciones de carácter general, también conocidas como decretos, cuando se presentan las circunstancias que el mismo precepto consagra, derivadas de acontecimientos naturales, de fuerza mayor, cuestiones de salubridad, entre otros, que han afectado o pudieran afectar a los particulares y que provocan un detrimento en el patrimonio de los contribuyentes, que por consecuencia se ven impedidos a cumplir en forma debida con sus obligaciones fiscales, razón por la que el presidente de la Nación otorga este tipo de facilidades al sector de la población afectada. Es importante señalar que dicho decreto es emitido por un tiempo determinado, el cual a su vez estipula el tipo de remisión de la deuda, siendo total o parcial, asimismo indica los términos en que se aplicará y las personas a quienes va dirigido; recalando que la vida de estos decretos es limitada en razón a que su fin es mitigar la carga tributaria de aquellos deudores que se ven imposibilitados -por situaciones ajenas a ellos- a acatar las disposiciones fiscales.

El decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas por lluvias severas durante septiembre de 2013, publicado en el DOF el veinticuatro de septiembre de dos mil trece, es una clara muestra de la emisión de decretos por parte del titular del ejecutivo federal para efecto de atemperar el daño ocasionado por este fenómeno

meteorológico, argumentando que “las lluvias severas ocurridas ... en varias regiones del territorio nacional han provocado daños materiales, afectado a la economía y a la planta productiva de diversas zonas y puesto en riesgo las fuentes de empleo”, por lo que se exime a los contribuyentes de la obligación de presentar pagos provisionales y/o definitivos durante los períodos establecidos en el mismo.

Ahora bien, la condonación de multas se encuentra tipificada en distintos numerales del CFF, siendo uno de ellos el establecido en el párrafo primero del artículo 74 del ordenamiento jurídico referido con anterioridad, que a la letra establece:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte condonada.
...”

Dentro de este orden de ideas, se infiere que a esta dependencia de la Administración Pública Federal se le dota de una facultad discrecional para efecto de determinar si exime o no del pago de multas al deudor y en caso de hacerlo, en qué porcentaje lo hará. Por consiguiente, el contribuyente debe sujetarse a lo que dictamine esta autoridad, puesto que al ser una facultad discrecional, el sujeto pasivo está imposibilitado de recurrir dicha decisión, en otras palabras, no se puede interponer medio de defensa alguno contra la resolución emitida.

En vista de todo lo anterior, la condonación en materia fiscal se manifiesta en forma general, al momento en que el poder ejecutivo exonera al sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales, ubicando en un mismo supuesto a diferentes contribuyentes que tienen en común una circunstancia generadora del impedimento para contribuir al gasto público. Mientras que la condonación

de multas es una manifestación particular de esta figura jurídica, debido a que con base en la situación concreta del deudor, la autoridad realiza un análisis a través del cual determinará si niega o concede el perdón de la deuda.

2.7.3. Compensación.

Refugio de Jesús Fernández Martínez declara que “la compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor”³⁹. De esta manera, la compensación tiene lugar cuando los sujetos de la relación jurídica tributaria adoptan el carácter de deudores y acreedores a la vez, de tal forma que cada uno de estos sujetos tiene una obligación tributaria a favor del otro y, a través de esta figura jurídica, éstos extinguen sus deudas recíprocamente restándolas entre sí, de manera que se liquiden en su totalidad o bien, que se obtenga un importe menor a deber.

El CFF regula este medio de liberación del cumplimiento de la obligación en su artículo 23, precisando que para que se lleve a cabo deben cumplirse con los siguientes requisitos:

- Que las cantidades a compensar provengan de contribuciones federales y que sean administradas por la misma autoridad.
- Sean contribuciones distintas a las causadas en materia de importación.
- Las contribuciones, no tengan un destino específico.

Considerando lo anterior, cuando el contribuyente desea llevar a cabo una compensación, tiene que presentar un aviso ante el SAT, haciéndole de su conocimiento que empleó esta figura jurídica en la presentación de su declaración, en vista de que tenía un saldo a cargo y uno a su favor, Dicho

³⁹ Íbidem, p. 302.

aviso que se debe presentar en los términos que señala el párrafo primero del artículo referido con anterioridad, el cual a la letra establece:

“Artículo 23. ...Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado...
...”

A esta forma de compensar por parte del contribuyente, se le conoce como compensación automática, aunque es preciso señalar que la autoridad fiscal también se encuentra legalmente facultada para llevar a cabo la compensación de manera oficiosa. Esto acontece cuando el SAT se percata de que el contribuyente ha generado saldos a favor teniendo previamente saldos a cargo que no había cubierto; por lo que este órgano desconcentrado efectúa la compensación ya sea al momento en que el particular le hizo una solicitud de devolución de aquellos saldos a favor o bien, sin que hubiere existido alguna solicitud de devolución.

Para ejemplificar la compensación de oficio, es preciso ubicar a un contribuyente que presenta su declaración de ISR anual correspondiente al ejercicio 2014, en el cual obtuvo un saldo a favor de \$6,000.00, y que en la declaración del ejercicio inmediato anterior generó un saldo a cargo de \$3,150.00; ahora bien, en el 2015 procede a solicitar al SAT la devolución de los \$6,000.00 pero esta autoridad fiscal le devuelve únicamente \$2,850.00, lo anterior en razón a que el SAT compensó el saldo a cargo que tenía el particular con el saldo a favor que había generado en el ejercicio posterior, por lo que al restar ambas cantidades, resultó aquella cantidad devuelta, como se muestra a continuación:

- **2014** → Saldo a Favor de ISR generado. → \$6,000.00
- **2013** → Saldo a Cargo de ISR generado. → \$3,150.00

6,000.00	
- 3,150.00	
<u>2,850.00</u>	→ Saldo a Favor de ISR devuelto por el SAT al contribuyente después de efectuar la compensación de oficio.

2.7.4. Prescripción.

Considerándose que prescripción en términos generales es aquel “medio de adquirir bienes (positiva) o de liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas al efecto por la ley”⁴⁰, se observa que existen dos tipos de prescripción, no obstante, en materia fiscal sólo opera la prescripción negativa, siendo que dicha institución jurídica está encaminada a extinguir las obligaciones fiscales. Acorde con esta idea, Doricela Mabarak Cerecedo, menciona que “la prescripción de una obligación fiscal consiste en liberarse de su pago mediante el trascurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas en la ley aplicable al caso”⁴¹. Habida cuenta que la concepción citada confirma que en el ámbito tributario sólo existe prescripción negativa, un punto importante a tratar es el del tiempo, ya que éste es un elemento indispensable para que se dé aquélla, por lo cual en el primer párrafo del artículo 146 del CFF se especifica un término de cinco años contados a partir de que sea exigible al sujeto pasivo el crédito fiscal.

Así también, se dice de la prescripción “es el medio que consagra la ley, de liberarse de cubrir el importe de un crédito fiscal, y la imposibilidad de la autoridad de exigirlo, en virtud de haber transcurrido el tiempo que marca el Código Fiscal”⁴². La anterior definición confirma que la prescripción en materia fiscal tiene un carácter negativo, puesto que se denota que cuando el sujeto activo no exige al sujeto pasivo el cumplimiento de una obligación durante determinado lapso de tiempo, esta figura jurídica operará en favor del deudor.

Cabe señalar que esta prescripción negativa no sólo opera a favor del deudor, sino que también se configura a favor del acreedor. Nace a favor del deudor, cuando el SAT no determina o exige los créditos fiscales generados por dicho particular en el tiempo señalado por ley, trayendo como consecuencia la

⁴⁰ DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Op. cit., p. 415.

⁴¹ MABARAK CERECEDO, Doricela, Op. cit., p p. 162 y 163.

⁴² DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, Caducidad y Prescripción según el Código Fiscal de la Federación, en Revista PAF, núm. 55, Segunda Quincena, ECASA, México, 1992, p. 13.

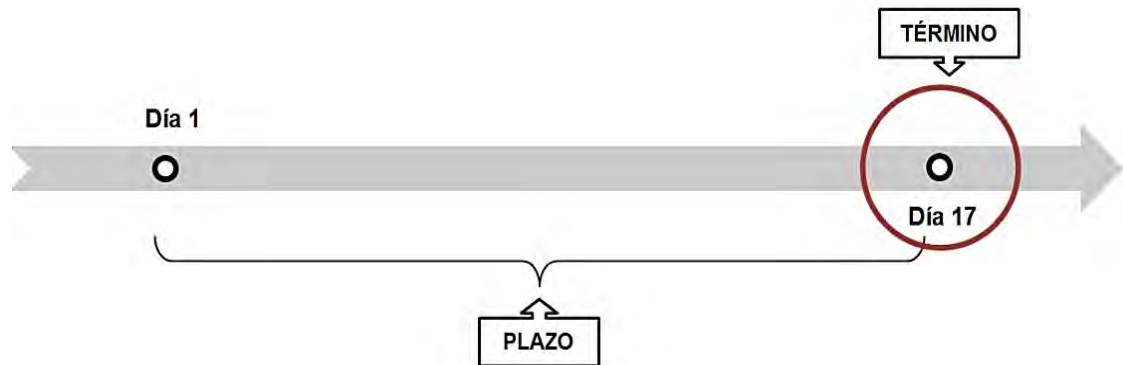
liberación de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo. Ahora bien, opera a favor del acreedor cuando el contribuyente no hace valer algún derecho ante el SAT en el tiempo señalado por las disposiciones tributarias, como es el caso de la solicitud de devolución de cantidades pagadas indebidamente o de saldos a favor, siendo que la prescripción en dicho procedimiento opera de la misma manera que con los créditos fiscales. En consonancia con lo expuesto, se argumenta que la prescripción “constituye además, una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente”⁴³. En resumen, este tipo de extinción de obligaciones es procedente cuando tanto acreedor como deudor dejan de acatar lineamientos referentes al término para exigir una prestación o hacer valer un derecho.

Es necesario aclarar la diferencia entre plazo y término, ya que ambos conceptos serán empleados en este tema. Según expresión de Octavio Alberto Orellana Wiarco, “el plazo es el tiempo en que un acto procesal puede llevarse a cabo para que tenga eficacia y validez. El término es cuando se precisa la fecha y hora en que debe llevarse a cabo un acto procesal”⁴⁴, es decir, el plazo es el lapso de tiempo para que se configure el acontecimiento jurídico, mientras que el término representa un momento específico para que suceda la circunstancia prevista por la ley. Para efecto de ilustrar esta idea, si una persona se encuentra inscrita bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales, debe presentar declaraciones provisionales; éstas tienen que ser enteradas al SAT a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que corresponda la obligación de pagar. En ese sentido es evidente que en tal situación se puede encontrar un plazo y un término a la vez, siendo el plazo aquél comprendido durante los días 1 al 17 del mes correspondiente, y consecuentemente, el último día de ese plazo, es decir, el día 17 será el

⁴³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. cit., p. 310.

⁴⁴ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Op. cit., p. 53.

término para el cumplimiento de la obligación, tal y como se presenta en el siguiente esquema:



Partiendo desde la perspectiva general, el término de 5 años para que se configure la prescripción, puede ser interrumpido por cada gestión de cobro y reconocimiento expreso o tácito por el sujeto pasivo. Al respecto, la siguiente tesis aislada emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, precisa a la letra lo siguiente:

“CRÉDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN DEL. SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO (ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, el cual inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido, y se interrumpirá con cada gestión de cobro que la autoridad realice dentro del procedimiento administrativo de ejecución y que se notifique al deudor; de ahí, tomando en cuenta que según el Nuevo Diccionario Enciclopédico Espasa, Editorial Calpe, S.A., edición 1998, suspender significa "detener una cosa por algún tiempo" e interrumpir "cortar la continuidad de una cosa en el lugar o en el tiempo", es por lo que dicha interrupción implica que vuelva a iniciarse el cómputo del plazo, y no reanudarlo a partir de la fecha en que se hizo exigible como erróneamente lo consideró la Sala Fiscal, pues al estimarlo así conculcó el citado precepto legal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 33/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. del Pilar Núñez González. Secretaria: Alma Jesús Manríquez Castro.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, febrero de 2001, página 1741, tesis XV.2o.19 A, de rubro: "CRÉDITOS FISCALES, PRESCRIPCIÓN DE. EL TÉRMINO SE INICIA A PARTIR DE LA ÚLTIMA GESTIÓN DE COBRO REALIZADA POR LA AUTORIDAD FISCAL."

Con el criterio señalado, se robustece la idea que el término para que se configure la prescripción, puede ser interrumpido por cada gestión de cobro realizada por la autoridad, generando como consecuencia que dicho plazo de 5 años, se vuelva a computar sin tomar en cuenta el tiempo transcurrido hasta antes de la realización del acontecimiento que provocó la interrupción.

El CFF en el segundo párrafo de su artículo 146, indica lo que por gestión de cobro debe entenderse, el cual a letra establece:

“Artículo 146.

...

...Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

...”

Sirva de modelo para entender la gestión de cobro, las notificaciones que hace el SAT al sujeto pasivo para hacerle saber que se ha determinado un crédito fiscal a su cargo y que se le está requiriendo su pago.

Así como el término de prescripción puede ser interrumpido, también puede suspenderse, es decir, el plazo se detiene hasta en tanto deje de existir la causa que provocó dicha suspensión. Sólo será procedente la suspensión cuando se presenta alguna de las causas previstas en el procedimiento administrativo de ejecución.

2.8. Extinción de las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal.

Es preciso puntualizar que la figura jurídica conocida como caducidad, a diferencia de los tipos de extinción antes referidos, no implica una extinción de

obligaciones fiscales, en razón a que dicha figura va encaminada a impedir a la autoridad fiscal, SAT, el ejercicio de su facultad discrecional para determinar contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios e imponer sanciones, debido a la falta de aplicación de tal potestad en el término previsto por ley.

2.8.1. Caducidad.

Por su parte, la caducidad “consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas”⁴⁵. Todas estas observaciones se encuentran preceptuadas en el artículo 67 del CFF, numeral que indica a partir de qué momento empieza a correr el plazo de cinco años para que se configure la caducidad, y que se contará a partir del día siguiente a aquél en que se:

- Presente la declaración del ejercicio.
- Presente o deba haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios.
- Hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.
- Levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada.

Dentro de este marco de ideas, la caducidad es también conceptualizada como aquella “figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado”⁴⁶. De la lectura de las ideas anteriores, se desprende que la finalidad de esta institución jurídica es frenar el actuar de las autoridades fiscales, en caso concreto, del SAT; a modo que esta administración tributaria desempeñe su potestad conforme al surgimiento de las situaciones establecidas por el numeral citado en el párrafo anterior, y no con posterioridad; logrando con esto, que los contribuyentes

⁴⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. cit., p. 175.

⁴⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1983, Tomo II, p. 14.

tengan la seguridad jurídica de que este órgano desconcentrado está impedido de hacer valer sus facultades de comprobación -derecho establecido en el artículo 42 del CFF- en el momento que desee, ya que debe hacerlo en el lapso de tiempo indicado por la ley de la materia.

Ahora bien, es importante dar a conocer que la ley prevé un plazo distinto al de cinco años, que por regla general se emplea para que opere la caducidad; dicho plazo se podrá ampliar a diez años debido a las circunstancias que advierte el párrafo segundo del artículo 67 del CFF, siendo relevantes las siguientes:

- Cuando el contribuyente no haya solicitado su inscripción ante el RFC.
- En caso de que el sujeto obligado no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.
- Por no presentar alguna declaración del ejercicio, estando obligado a hacerlo.

Es evidente que el único beneficiado por el aumento del plazo para que opere la caducidad de las facultades, es el SAT, y que dicha ampliación de cinco a diez años, es consecuencia de la falta de cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo.

Cabe precisar que las facultades llevadas a cabo por el SAT para efecto de investigar delitos en materia fiscal, no se extinguen. Hecha ésta salvedad, una vez transcurridos los plazos antes mencionados para que opere la caducidad, los contribuyentes pueden solicitar que se declare la extinción de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria.

Sobre las bases de las reflexiones expuestas con anterioridad, se infiere que “la prescripción puede operar cuando se contempla un crédito ya determinado, líquido y exigible, mientras que la caducidad actúa en relación con el lapso en el cual se puede efectuar una liquidación por la autoridad, ante la posibilidad de

imponer una cierta sanción”⁴⁷, apuntando posteriormente que “la caducidad, siendo de carácter adjetivo, se presenta en la etapa de preconstitución del crédito fiscal, mientras que la prescripción puede ocurrir cuando este ya ha sido determinado y es exigible”⁴⁸. Con base en lo antes argumentado se deduce que la prescripción toma lugar una vez que se hace la determinación y liquidación de un crédito fiscal para posteriormente ser exigido por el SAT; caso contrario sucede con la caducidad, toda vez que ésta se presenta antes de la determinación de un crédito fiscal, o bien de la imposición de una sanción.

El plazo para que comience a computarse la caducidad, no está sujeto a interrupción, únicamente a suspensión. La finalidad de la suspensión de dicha extinción de facultades del SAT es que el plazo que se ha computado desde que surge la causa que da vida a esta figura jurídica, no se pierda, de modo que al desaparecer el motivo que la hizo surgir, no se comience el cómputo desde cero, sino que se continúe desde el lapso de tiempo que se llevaba hasta antes que se diera la causa de suspensión, tal y como lo indica la siguiente tesis jurisprudencial:

“CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y que sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo, si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que

⁴⁷ DE LA CUEVA, Arturo, Op. cit., p. 210.

⁴⁸ Ídem.

debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el periodo transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento.

Contradicción de tesis 25/2001-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 6 de septiembre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 42/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de septiembre de dos mil uno.”

Dicho criterio precisa algunos supuestos por los cuales se origina la suspensión de aquella extinción de facultades del SAT, sin embargo todos los supuestos que le dan surgimiento a ésta, se resumen en diferentes momentos y son:

- La autoridad hacendaria ejerza facultades de comprobación referentes a revisión de gabinete, vista domiciliaria, revisión de dictámenes y prácticas de revisiones electrónicas.
- Esta autoridad no pueda ejercer sus facultades de comprobación debido a que el causante se encuentre en calidad de no localizado.
- Se interponga algún medio de defensa por parte del sujeto pasivo.

Por todo lo previsto, se llega a la conclusión que la caducidad en materia fiscal es una figura jurídica que beneficia al sujeto pasivo en razón a que le brinda la certeza jurídica de que las facultades de comprobación que tiene derecho a ejercer el SAT están sujetas a extinción, viéndose imposibilitado a ejercerlas en un momento posterior al fenecimiento del plazo fijado por la ley fiscal. Finalmente, y a manera de resumen se presenta la siguiente tabla comparativa entre la prescripción y la caducidad.

PRESCRIPCIÓN	CADUCIDAD
Extingue una obligación fiscal o un derecho.	Extingue el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.
Opera a favor del sujeto pasivo o del sujeto activo.	Opera sólo a favor del sujeto pasivo.
Sujeta a suspensión e interrupción.	Sujeta únicamente a suspensión.
5 años, como término general para que se configure.	5 años, como término general para que se configure y 10 años en situaciones excepcionales.
Fundamentos legales: párrafo primero del artículo 146 y párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF.	Fundamento legal: párrafo primero y segundo del artículo 67 del CFF.

De lo anterior, se hace evidente que la principal diferencia entre ambas figuras jurídicas se vislumbra al momento de que se configuran, ya que la prescripción opera para extinguir obligaciones tributarias, además de que en materia de devolución de pago de lo indebido, surge para extinguir el derecho del sujeto pasivo a requerir la devolución de cantidades originadas por un pago de lo indebido o bien por saldos a favor generados; mientras que la caducidad se origina con la finalidad de extinguir el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal.

CAPÍTULO III. LA DEVOLUCIÓN EN MATERIA FISCAL.

3.1. Definición.

En materia fiscal, la devolución es entendida como “el derecho que tiene el obligado tributario a recuperar el ingreso que indebidamente realizó en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias.”¹ En cuanto a esta percepción, la devolución es aquella prerrogativa que la ley tributaria otorga al sujeto pasivo para efecto de solicitar al SAT que le restituya las cantidades que le entregó sin estar obligado, así como los saldos a favor obtenidos en sus declaraciones presentadas. De igual manera, este derecho se encuentra consagrado en la fracción II del artículo 2° de la LFDC, el cual a la letra indica:

“Artículo 2. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

...

II. Derecho a obtener en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

...”

Del precepto anterior se deduce que para tener derecho a la devolución de las cantidades solicitadas, es necesario que se lleve a cabo una serie de pasos para determinar conforme a la ley fiscal, si se efectúa o no la entrega de aquéllas, por tal razón, el SAT se encuentra facultado para verificar que realmente deben ser reintegradas.

Por otra parte, Manuel Ossorio señala que la devolución es la “entrega a los contribuyentes de lo pagado de más por razón del impuesto.”², esto es, en dicha concepción se ve a esta figura jurídica desde una perspectiva contraria, puesto que hace referencia a la devolución como una obligación a cargo del sujeto activo en beneficio del sujeto pasivo, es decir, en esta relación jurídica

¹ Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa, España, 2004, p.590.

² OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Trigésima Primera Edición, Editorial Heliasta, Argentina, 2005, p. 326.

tributaria el particular se convierte en sujeto activo mientras que el SAT, pasa a adoptar el papel de sujeto pasivo, como bien se aprecia en el párrafo primero del artículo 22 del CFF, el cual indica que:

“Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales...
...”

Razón por la cual, el SAT no puede rehusarse a devolverlas, ya que esas cantidades pagadas indebidamente constituyen una deuda exigible como bien lo indica el artículo 2190 CCF.

En este orden de ideas, del surgimiento de una cantidad pagada indebidamente o de un saldo a favor del particular, nacerá una nueva obligación en una relación jurídica tributaria ya existente, misma que va a radicar en la entrega por parte del SAT, de las cantidades solicitadas por el particular.

3.2. Supuestos de Procedencia de la Devolución.

De la lectura de los párrafos primero y tercero del artículo 22 del CFF, se concluye que el derecho que tienen los contribuyentes de recuperar las cantidades solicitadas, derivan de dos supuestos diferentes: primero, cuando el contribuyente genera cantidades correspondientes a saldos a favor durante la presentación de sus declaraciones; segundo, cuando el sujeto pasivo entrega al SAT, cantidades indebidas; mismos que a continuación se estudian.

3.2.1. De Saldos a Favor.

El saldo es aquel “resultado positivo o negativo para un patrimonio; lo primero, cuando es mayor el activo, y lo opuesto si el pasivo es más importante”³. Concretamente, en materia fiscal, un saldo es el que resulta de las operaciones

³ OSSORIO, Manuel, Op. cit., p. 863.

realizadas durante el llenado de la declaración correspondiente, de modo que dicho resultado pueda ser a favor o a cargo del contribuyente.

Para ejemplificar ambos saldos, concretamente saldo a cargo y a favor resultantes de un cálculo del ISR en la declaración anual, es preciso ubicarse en el supuesto de un contribuyente inscrito bajo el régimen de sueldos y salarios, el cual decide presentar su declaración al término del ejercicio para aplicar a su cálculo las deducciones personales que le son permitidas de conformidad con el artículo 151 de la LISR, con la intención de disminuir la cantidad a enterar al SAT, logrando que el saldo en la declaración quede en ceros o que se genere un saldo favorable para éste.

El total de ingresos de este asalariado asciende a \$370,000.00; de los cuales tiene derecho a exentar del pago del impuesto la cantidad de \$65,000.00 por concepto de aguinaldo, prima vacacional, cuotas de seguridad social y viáticos, de conformidad con el artículo 93 de la LISR; a su vez, generó \$35,000.00 de gastos hospitalarios, mismos que puede disminuir en razón a que cumplen con la calidad de deducciones personales contempladas por la LISR; además de que el empleador le efectúo las retenciones provisionales correspondientes durante dicho ejercicio, mismas que constituyen la cifra de \$50,500.00; conceptos con los cuales procede a realizar las operaciones correspondientes para obtener el impuesto del ejercicio.

A continuación se anexa una tabla que refleja dos cálculos distintos, en uno de ellos se contemplan las deducciones personales generadas durante el año por el asalariado, mientras que en el otro, no se toman en cuenta. La intención de realizar un cálculo en el cual se vean disminuidos los gastos hospitalarios que tuvo el asalariado y otro en el cual no los disminuye, es demostrar que las deducciones personales son un elemento causante de saldos a cargo o a favor, por lo que en este caso en concreto, al disminuir este tipo de deducción

personal, se obtuvo un saldo a favor, mientras que al no contemplarla, dio como resultado un saldo a cargo.

FÓRMULA			CON D. P.	SIN D. P.
	T.I.	Total de Ingresos	\$ 370,000.00	\$ 370,000.00
(-)	I.E.	Ingresos Exentos	\$ 65,000.00	\$ 65,000.00
(=)	I.A.	Ingresos Acumulables	\$ 305,000.00	\$ 305,000.00
(-)	D.P.	Deducciones Personales	\$ 35,000.00	-----
(=)	B.G.	Base Gravable	\$ 270,000.00	\$ 305,000.00
(-)	L.I.	Límite Inferior	\$ 249,243.49	\$ 249,243.49
(=)	E.L.I.	Excedente del Límite Inferior	\$ 20,756.51	\$ 55,756.51
(x)	%	Porcentaje aplicable al E.L.I.	23.52%	23.52%
(=)	I. M.	Impuesto Marginal	\$ 4,881.93	\$ 13,113.93
(+)	C.F.	Cuota Fija	\$ 39,929.05	\$ 39,929.05
(=)	ISR	ISR Determinado Conforme a Tarifa	\$ 44,810.98	\$ 53,042.98
(-)	Ret.	Retenciones por Pagos Provisionales	\$ 50,500.00	\$ 50,500.00
(=)	ISR	ISR del ejercicio	\$ 5,689.02	\$ 2,542.98
			Saldo A FAVOR	Saldo A CARGO

Como se observa, en el primer cálculo (CON D.P.), se tomó en consideración la cantidad de \$35,000.00, provocando que el ISR determinado conforme a la tarifa del artículo 152 de la LISR fuera menor que las retenciones efectuadas durante el año, por tanto, al restar las retenciones del ISR determinado conforme a tarifa, se hizo evidente que este asalariado obtuvo a su favor una cantidad ascendiente a \$5,689.02. Caso contrario, en el segundo cálculo (SIN D.P.), no se contemplaron los \$35,000.00, y al restar las retenciones del ISR determinado conforme a tarifa, resultó como consecuencia un saldo a cargo de \$2,542.98, debido a que el ISR determinado conforme a tarifa era mucho mayor que las retenciones.

3.2.2. De Pago de lo Indebido.

Cuando el sujeto pasivo efectúa un pago liso y llano, da como resultado un pago de lo debido o de lo indebido. Este último es definido por Emilio Margáin

Manautou como “el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda”⁴. De la idea anterior se desprenden dos situaciones, una de ellas tendrá lugar cuando el sujeto pasivo se encuentra obligado al pago de alguna contribución y paga en exceso, mientras que la otra surge cuando el particular paga sin estar obligado a ello.

Así también dicho pago es entendido como aquella “relación o vínculo jurídico que se establece entre la persona que recibe lo que no tenía derecho a recibir y aquella que paga por error, en cuya virtud el cobrador se constituye en la obligación de restituir lo indebidamente pagado”⁵. De la idea anterior se deduce que este tipo de pago crea entre las partes una relación jurídica tributaria en donde el deudor será la autoridad fiscal y el acreedor, el particular que efectuó por error dicho pago, debido a que el SAT no tenía el derecho de recibir aquella cantidad, por lo cual tiene que reintegrarla al patrimonio de aquél.

La idea de pago de lo indebido tiene estrecha relación con la figura de enriquecimiento ilegítimo que regula la legislación civil, ya que en el párrafo primero del artículo 1883 del Código Civil Federal (CCF) se señala que:

“Artículo 1883. Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla.
...”

Por tanto, del numeral anterior se deduce que el SAT, al recibir cantidades superiores a las que por ley debería recaudar, está obligado a restituirlas a los particulares puesto que no se encuentra facultado por las disposiciones fiscales para hacer uso de ellas en virtud a que ni siquiera debió recaudarlas.

Otra concepción del pago de lo indebido es que “el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago

⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Décima Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 2005. p. p. 307 – 308.

⁵ Diccionario Jurídico Espasa, Op. cit., p.1082.

percatándose con posterioridad de su error”⁶. A diferencia de lo ya señalado, se hace evidente que además de que el particular efectúa este tipo de pagos por así determinarlo él mismo, en ocasiones sucede que es la propia autoridad fiscal quien provoca la generación de éstos, al requerir que se le enteren cantidades que no proceden. Para ilustrar lo antes expuesto, es preciso referirse a un contribuyente que presenta su declaración ante el SAT, autodeterminación que procede a verificar esta autoridad fiscal, encontrando errores aritméticos, por lo que le solicita al particular que cubra la cantidad faltante derivada del nuevo cálculo, el contribuyente entera dicho monto solicitado, sin embargo, cuando este particular rectifica su cálculo, se da cuenta que no hubo error, encontrándose con el derecho de solicitarle al SAT la devolución de aquella cantidad requerida.

Por su parte, Manuel Ossorio indica que el pago de lo indebido es “el que efectúa quien creyéndose, por un error de hecho o de derecho, deudor de una cosa o cantidad, la entrega en pago, supuesto en el cual tendría derecho a repetirla del que la recibió”⁷, de la idea anterior se infiere que el pago de lo indebido nace por un error, sea del contribuyente o de la propia autoridad fiscal, siendo éste de dos tipos, error de hecho y de derecho.

En cuanto respecta al error, éste se define como el “falso conocimiento, concepción no acorde con la realidad. El error suele equipararse a la ignorancia, que no es ya el conocimiento falso, sino la ausencia de conocimiento”⁸, dicho en otras palabras, el error implica un conocimiento desacertado de una situación en concreto.

Ahora bien, un pago efectuado indebidamente por un error de hecho, “tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originan que pague en

⁶ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op.cit., p. p. 307 y 308.

⁷ OSSORIO, Manuel, Op.cit., p. 674.

⁸ Ibidem, p. 372.

exceso de lo debido”⁹ esto es, el contribuyente ya ha interpretado la disposición fiscal aplicable a su situación, pero cuando procede a darle cumplimiento, éste se equivoca, generando por consecuencia el pago de una cantidad superior a la debida. Así por ejemplo, un contribuyente al momento de realizar la presentación de su declaración anual del ejercicio 2008, ingresa en la plataforma de la página del SAT las cantidades correspondientes al cálculo que debe realizar, pero al momento de aplicar la tarifa del artículo 152 de la LISR a dicho cálculo, por equivocación selecciona una cuota fija mayor a la que le correspondía, generando con ello que el ISR del ejercicio, se elevara de \$18,254.66 a \$52,029.02, como se muestra a continuación:

FÓRMULA			C.F. incorrecta	C.F. correcta
	T.I.	Total de Ingresos	\$ 392,900.00	\$ 392,900.00
(-)	D.A.	Deducciones Autorizadas	\$ 60,000.00	\$ 60,000.00
(=)	I.A.	Ingresos Acumulables	\$ 332,900.00	\$ 332,900.00
(-)	D.P.	Deducciones Personales	\$ 27,000.00	\$ 27,000.00
(=)	B.G.	Base Gravable	\$ 305,900.00	\$ 305,900.00
(-)	L.I.	Límite Inferior	\$ 249,243.49	\$ 249,243.49
(=)	E.L.I.	Excedente del Límite Inferior	\$ 56,656.51	\$ 56,656.51
(x)	%	Porcentaje aplicable al E.L.I.	23.52%	23.52%
(=)	I. M.	Impuesto Marginal	\$ 13,325.61	\$ 13,325.61
(+)	C.F.	Cuota Fija	\$ 73,703.41	\$ 39,929.05
(=)	ISR	ISR Determinado Conforme a Tarifa	\$ 87,029.02	\$ 53,254.66
(-)	P.P.	Deducciones Personales	\$ 35,000.00	\$ 35,000.00
(=)	ISR	ISR del ejercicio	\$ 52,029.02	\$ 18,254.66
			Saldo A CARGO	Saldo A CARGO

De los cálculos anteriores es posible determinar que el contribuyente pagó en demasía al SAT la cantidad de \$33,774.36, ya que al emplear una cuota fija equivocada (\$73,703.41), ocasionó que el saldo a cargo de ISR ascendiera a \$52,029.02, siendo que la cantidad debida a esta autoridad fiscal únicamente

⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op.cit., p. p. 307 y 308.

correspondía a \$18,254.66; por lo tanto tiene derecho a solicitar la devolución de este pago de lo indebido en los términos que la ley fiscal dispone.

Por otra parte, el error de derecho es aquel que “tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal”¹⁰, es decir, el sujeto pasivo hace un mal análisis de algún precepto jurídico el cual provoca que cuando realice su determinación, obtenga resultados desacertados que si llegan a ser perjudiciales para éste, le darán la pauta para proceder a pedir que le sea reintegrada la cantidad pagada indebidamente. Así también, se llega a presentar el caso en que los particulares pagan una contribución al SAT cuando ni siquiera se encuentran obligados a enterarla, esto es, entregan una cierta cantidad a esta autoridad fiscal por una obligación tributaria que nunca nació, ya que éstos en ningún momento dieron vida al hecho generador de la misma.

En este orden de ideas, ubíquese a un contribuyente que al presentar su declaración de ISR, selecciona como impuesto a pagar el de ISR retenciones, creyendo que es el rubro correspondiente al pago del ISR anual, efectuada la declaración, procede a realizar el pago debido pero con posterioridad se percata que no era ese el impuesto que tenía que pagar ya que este particular no es empleador, así que vuelve a presentar su declaración eligiendo el rubro correcto y, procede a pagar al SAT la cantidad resultante en este último cálculo, para después presentar su solicitud de devolución de pago de lo indebido por aquel monto pagado sin haber causado dicho tributo.

A fin de dejar clara la diferencia existente entre pago de lo indebido y saldo a favor, es preciso hacer mención de la siguiente tesis aislada emitida por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), misma que enuncia lo siguiente:

“PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.

¹⁰ Ídem.

De la lectura del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, de tal forma que el derecho a la devolución que consagra dicho precepto, en concordancia con su sexto párrafo, puede derivar, ya sea de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor. Ahora bien, el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.

Amparo directo en revisión 2514/2012. Probemex, S.A. de C.V. 24 de octubre de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga María Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.”

De la tesis anterior se concluye que el pago de lo indebido tiene lugar cuando se paga alguna contribución al SAT, no existiendo fundamento legal que lo justifique, debido a que éste surgió por un error en la autodeterminación del contribuyente o bien, por la determinación de la autoridad fiscal que le impuso enterar una cantidad mayor a la debida; mientras que el saldo a favor se origina durante la determinación realizada con base en los cálculos de la presentación de la declaración de cada contribuyente, en la cual intervienen diversos factores como son las deducciones personales, los pagos provisionales realizados durante el ejercicio, ingresos exentos, entre otros; mismos que provocan que el impuesto a cargo disminuya a favor del contribuyente, por lo que si llega a resultarle un saldo a favor, no puede entenderse que dicha cantidad haya sido un pago efectuado indebidamente, ya que las cantidades enteradas por dicho contribuyente fueron realizadas conforme a lo establecido en las disposiciones fiscales aplicables.

3.3. Procedimiento de Solicitud de Devolución.

Para requerir ante el SAT la devolución de alguna cantidad derivada de un pago de lo indebido o un saldo a favor, es preciso seguir un procedimiento, mismo que dependerá de la circunstancia propia del contribuyente, esto es, dependerá del momento en que se genere y se solicite el saldo a favor o bien, de la cantidad que a su vez se está requiriendo como devolución. Así pues, existen dos maneras distintas para proceder a solicitar una devolución, una de ellas es conocida como Devolución Automática y la otra como Devolución Manual, mismas que a continuación se analizarán.

- **Devolución Automática.**

El párrafo tercero del artículo 22 del CFF señala a la letra lo siguiente:

“Artículo 22. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio...
...”.

El supuesto contemplado en este párrafo es conocido como Devolución Automática, en razón a que tiene lugar únicamente cuando el contribuyente solicita la devolución del saldo a favor generado en la declaración anual correspondiente al año inmediato anterior. Esta forma de devolución es una facilidad administrativa que la autoridad fiscal brinda a los sujetos pasivos que cumplen con el requisito elemental señalado anteriormente y los demás precisados en la regla 2.3.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2016. (RMF 2016), que en resumen son los siguientes:

- Ser persona física.
- Presentar declaración anual del ejercicio al que se refiera la resolución miscelánea correspondiente, en este caso, que los datos versen sobre ingresos del ejercicio fiscal de 2015.

- Enviar la declaración respectiva en forma electrónica, utilizando contraseña o bien, firma electrónica cuando el monto solicitado sea igual o mayor a \$10,000.00.
- Determinar un saldo a favor de ISR.
- Seleccionar en el recuadro respectivo, la opción de *devolución*; por tanto, si se seleccionó en la declaración anual la opción de *compensación*, no podrá ser válida esta facilidad.
- Que el monto correspondiente al saldo a favor de ISR determinado no ascienda de la cantidad de \$150,00.00; ya que si llega a exceder, se tendrá que solicitar dicha cantidad a través de la Devolución Manual.
- Manifiestar su número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos (CLABE), misma que debe encontrarse activa y estar a nombre del contribuyente, como bien lo dispone la regla 2.3.6 de la RMF 2016.

Habiendo presentado la declaración anual con el saldo a favor de ISR determinado y, en caso de proceder la solicitud requerida, el SAT efectuará la devolución de manera total o parcial, y si no fuera así, la negará totalmente.

En caso de que la devolución proceda en su totalidad, quedará efectuada al momento en que la autoridad fiscal realice el depósito en la cuenta bancaria proporcionada por el contribuyente durante el trámite, como lo dispone el párrafo décimo primero del artículo 22 del CFF.

Por otra parte, si únicamente se deposita a la cuenta del contribuyente una cantidad menor de la solicitada, esto es, si procede la devolución de forma parcial, la autoridad deberá fundar motivar las causas por la que negó la otra parte para que el contribuyente a su vez pueda subsanar las inconsistencias que la autoridad haya encontrado o bien proceda a solicitar dicha cantidad faltante por medio de la Devolución Manual.

- **Devolución Manual.**

Ésta comienza con la presentación de una solicitud de devolución ante el SAT, a través de un Formato Electrónico de Devolución (FED), en el cual se deben precisar los datos del contribuyente y de la cuenta bancaria con que cuente para que se le efectúe el depósito correspondiente, así como el tipo de devolución que está solicitando, precisando si es un saldo a favor o pago de lo indebido, la forma en que fue originado, el impuesto del que deriva, el importe solicitado, entre otros elementos contenidos en el FED, de los cuales a continuación se señalan algunos:

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN
 Servicio de Administración Tributaria

1 DATOS DEL CONTRIBUYENTE

CALLE: _____ NO. Y/O LETRA EXTERIOR: _____ NO. Y/O LETRA INTERIOR: _____
 DOMICILIO FISCAL: ENTRE LAS CALLES DE _____ Y DE _____
 COLONIA: _____ MUNICIPIO O DELEGACIÓN EN EL D.F.: _____ CÓDIGO POSTAL: _____
 LOCALIDAD: _____ ENTIDAD FEDERATIVA: _____ TELÉFONO: _____
 CORREO ELECTRÓNICO: _____
 DECIFRA LA ACTIVIDAD QUE REALICÉ POR LA QUE SE OTORGÓ LA MATRÍCULA DE COMERCIANTE DE RÉSOSOS: _____
 EN CASO DE SER SALARIADO MARQUE CON "X" EL DOMICILIO QUE MANIFIESTA EN ESTA FORMA ES EL QUE INDICÓ EN LA DECLARACIÓN ANUAL:

2 TIPO DE DEVOLUCIÓN QUE SOLICITA (Marque con una "X")

1. ISR: ESPECÍFICO (1) _____
 2. IMPAC: ESPECÍFICO (1) _____
 3. IMPAC POR REQUIERER DE EJERCICIOS ANTERIORES: (de 9 IMPAC. Deberá proporcionar la información del Anexo 2 y 6. 3 según corresponda y en el Anexo 5 de la página 2 solo utilizar el campo X)
 4. MA: ESPECÍFICO (1) _____
 NÚMERO DE REGISTRO ANTE AFAFF: _____
 5. IPS: ESPECÍFICO (1) _____
 6. IETU: ESPECÍFICO (1) _____
 7. IDE: ESPECÍFICO (1) _____
 8. OTROS: ESPECÍFICO EL TIPO DE TRÁMITE (1) _____
 ÚLTIMO EJERCICIO POR EL QUE PRESENTÉ EL DICTAMEN FISCAL: _____
 FECHA DE PRESENTACIÓN DEL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES: _____
 NÚMERO DE FOLIO DE ACEPTACIÓN DEL DICTAMEN PRESENTADO POR MEDIOS ELECTRÓNICOS: _____

3 INFORMACIÓN PARA DEPÓSITO EN CUENTA BANCARIA
 DECLARO BAJO PROTESTA DE CONVERGENCIA QUE, PARA LOS EFECTOS DEL PRIMER Y SEPTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22Y DEL ARTÍCULO 22-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES MI VOLUNTAD QUE LA DEVOLUCIÓN A LA QUE TENGO DERECHO SEA DEPOSITADA EN MI CUENTA BANCARIA:
 NOMBRE DEL BANCO: _____
 NÚMERO DE CUENTA "CLASE": _____

4 CERTIFICACIÓN
 (PARA USO EXCLUSIVO DE LA AUTORIDAD)

5 INFORMACIÓN ESPECÍFICA DEL TRÁMITE

A. MARQUE CON "X" SI EL MONTO SOLICITADO EN DEVOLUCIÓN DERIVA DE: SALDO A FAVOR: _____ PAGO DE LO INDEBIDO: _____
 B. PERÍODO DEL MONTO POR EL QUE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN: DEL _____ MES _____ AÑO AL _____ MES _____ AÑO
 C. TIPO DE DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFIESTO EL MONTO QUE SOLICITA EN DEVOLUCIÓN: N = NORMAL, C = COMPLEMENTARIA, O = OPERACIÓN FISCAL, D = EMPAREJAMIENTO POR DICTAMEN, E = RESCISO DE FOLIO, F = DESCONSIGNACIÓN
 D. FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN EN LA QUE SE MANIFIESTO EL MONTO POR EL QUE SOLICITA LA DEVOLUCIÓN: _____ DÍA _____ MES _____ AÑO
 E. NÚMERO DE OPERACIÓN "FOLIO DE RECEPCIÓN" (1): _____
 F. FECHA EN QUE SE PRESENTÓ: _____ DÍA _____ MES _____ AÑO
 G. NÚMERO DE OPERACIÓN "FOLIO DE RECEPCIÓN" (1): _____
 H. IMPORTE DEL MONTO DECLARADO: _____
 I. IMPORTE MANIFESTADO EN LA DECLARACIÓN DEL CAMPO D: _____
 J. IMPORTE DE LA(S) DEVOLUCIÓN(ES) Y/O COMPENSACIONES EFECTUADA(S) SIN INCLUIR ACTUALIZACIÓN: _____
 K. IMPORTE POR EL QUE SE SOLICITA DEVOLUCIÓN (I - J) (2): _____

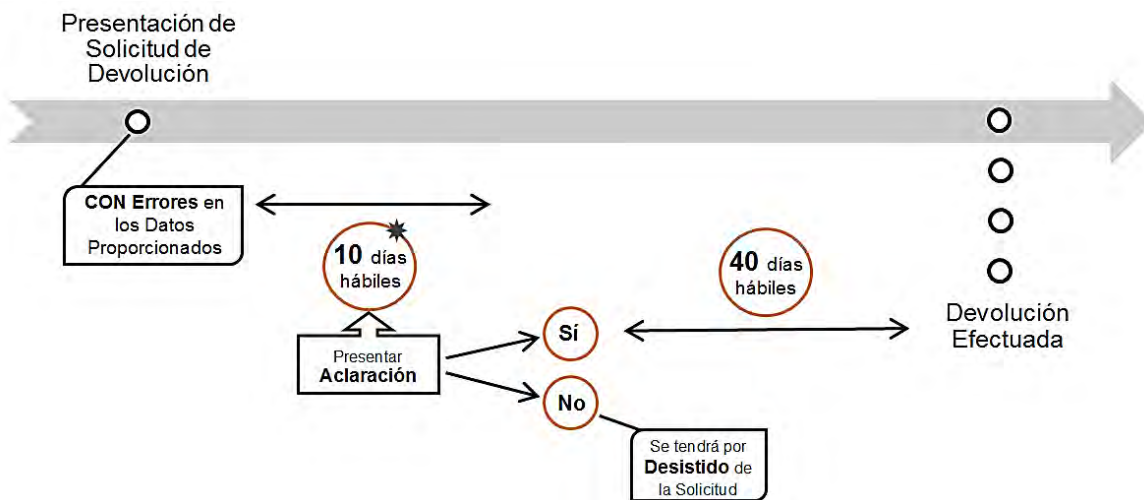
6 ORIGEN DEL SALDO A FAVOR O PAGO DE LO INDEBIDO (Marque con una "X")

a. PAGO(S) PROVISIONAL(ES) Y/O RETENCIONES) EFECTUADA(S) EN EXCESO: _____
 b. LIBERACIÓN DE CRÉDITO(S) POR RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL: _____
 c. POR RESOLUCIÓN O SENTENCIA: _____
 d. ERROR(ES) ARITMÉTICO(S): _____
 e. DEDUCCIÓN(ES) NO CONSIDERADA(S): _____
 f. BASE DECLARADA EN EXCESO: _____
 g. POR ENAJENACIONES REALIZADAS EN FRANJA FRONTERIZA: _____
 h. OTROS(ES) (Especifique): _____

Una vez presentada la solicitud de devolución ante el SAT, por medio del FED, la autoridad cuenta con un plazo de 40 días hábiles para reintegrar al contribuyente la cantidad requerida.



El CFF prevé que cuando los contribuyentes presenten la solicitud de devolución y ésta contenga errores en los datos brindados por el contribuyente, se le requiera para efecto de que los subsane en un plazo de 10 días hábiles contados a partir de que surta efecto la notificación del requerimiento hecho al contribuyente. Si el contribuyente llega a hacer caso omiso de dicho requerimiento, por consecuencia se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución realizada. Mientras que, si cumple con el requerimiento, se continuará con el procedimiento señalado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF; para un mejor entendimiento, se presenta el siguiente esquema:



* Este requerimiento **suspende** el plazo de 40 días hábiles para efectuar la devolución.

El procedimiento que lleva a cabo el SAT para efecto de corroborar si procede o no la devolución del saldo a favor o pago de lo indebido requerido por el contribuyente, comienza con la presentación de la solicitud de devolución, en el

primero, fundamental para valerse de toda la información necesaria para verificar la procedencia de la devolución solicitada, mientras que el segundo, dependerá de aquellos datos brindados en el primero, por tanto, si la autoridad determina que con el primer requerimiento es suficiente para valorar la procedencia de la solicitud, podría prescindir de un nuevo requerimiento. Así también, en la siguiente resolución emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), se expone esta postura:

“EL TÉRMINO "PODRÁN" QUE EMPLEAN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE REFIERE A UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL.-

Del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación se infiere, que en tratándose de devoluciones, las autoridades podrán, para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado, requerir al contribuyente en un plazo no mayor de veinte días siguientes a la presentación de la solicitud, los datos, informes o documentos adicionales que estimen necesarios y que se encuentren relacionados con la misma **devolución**, ello con la finalidad de que el solicitante acredite dentro de un plazo máximo de veinte días con el requerido, para que la autoridad determine si resulta o no procedente la **devolución** solicitada, esto es, la autoridad puede allegarse de elementos de convicción para acreditar jurídicamente la existencia del derecho subjetivo reclamado por el promovente, y si bien es cierto utiliza el término "podrán", también es cierto que ello no implica una facultad discrecional de la autoridad para decidir a su arbitrio si requiere o no, datos, informes o documentos adicionales para determinar la procedencia de la **devolución** solicitada, sino por el contrario, se está en presencia de un poder o señorío de la voluntad a que desemboca en una facultad reglada prevista en la ley, y por lo tanto la autoridad debe requerir al contribuyente en términos del propio numeral 22 del Código Fiscal de la Federación. (24)

Juicio No. 764/02-04-01-6.- Resuelto por la Sala Regional Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 10 de febrero de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Carlos Gómez Velázquez.- Secretario: Lic. Pedro Holguín Lucero.

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año III. No. 32. Agosto 2003. p. 267.”

Concluyendo de esta manera que el primer requerimiento es una potestad reglada de esta autoridad fiscal, ya que cuenta con un plazo específico para ser notificado y hacerlo cumplir, siendo en ambos casos de 20 días hábiles; mientras que el segundo requerimiento representa una opción para la autoridad

fiscal, aunque al decidir aplicarlo, también será una potestad reglada puesto que el SAT deberá efectuarlo de conformidad a lo dispuesto por las disposiciones fiscales.

Es preciso señalar que todos los requerimientos que se le hagan al contribuyente por parte de la autoridad fiscal durante este procedimiento de solicitud de devolución, suspenderán el plazo de 40 días hábiles que se le otorga al SAT para efectuar la devolución.

Así también es importante que se distinga que los 40 días hábiles señalados por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF se computan para efecto determinar si procede o no dicha solicitud, de tal manera que al término de este plazo la autoridad fiscal aún cuenta con un plazo distinto para proceder a emitir la resolución que corresponda, como bien lo indica la siguiente jurisprudencia emitida por la segunda sala de la SCJN:

“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA NEGARLA NO PRECLUYE CUANDO ÉSTA NO RESUELVE LA SOLICITUD RELATIVA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.

Conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad cuenta con los siguientes plazos a partir de la presentación de la solicitud de devolución de saldos a favor: 1) 40 días para resolver sobre su procedencia; y 2) 25 días cuando se trate de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público. A su vez, el artículo 22-A de dicho ordenamiento legal establece como única sanción para el caso de una resolución extemporánea, que la autoridad pague intereses a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos, conforme a una tasa igual a la prevista para los recargos por mora. En este contexto, se concluye que la facultad de la autoridad hacendaria para negar la devolución no precluye cuando ésta no resuelve la solicitud en tiempo, pues la ley de la materia no establece un plazo perentorio para que la autoridad dicte la resolución cuando considere improcedente o infundada la devolución, de manera que podrá emitirla en cualquier tiempo, sin que ello se traduzca en un estado de incertidumbre o inseguridad jurídica para el contribuyente, porque después de 3 meses sin respuesta opera la negativa ficta de su solicitud en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la cual podrá impugnarla mediante el recurso de

revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo y, de obtener su anulación, el contribuyente tendrá derecho a recibir los intereses a partir de que venció el plazo, conforme al referido artículo 22-A. Contradicción de tesis 116/2010. Entre las sustentadas por el Cuarto y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 19 de mayo de 2010. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Ma. de la Luz Pineda Pineda. Tesis de jurisprudencia 73/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del veintiséis de mayo de dos mil diez.”

La anterior jurisprudencia tiene como base legal fundamental el párrafo primero del artículo 37 del CFF, el cual a la letra establece:

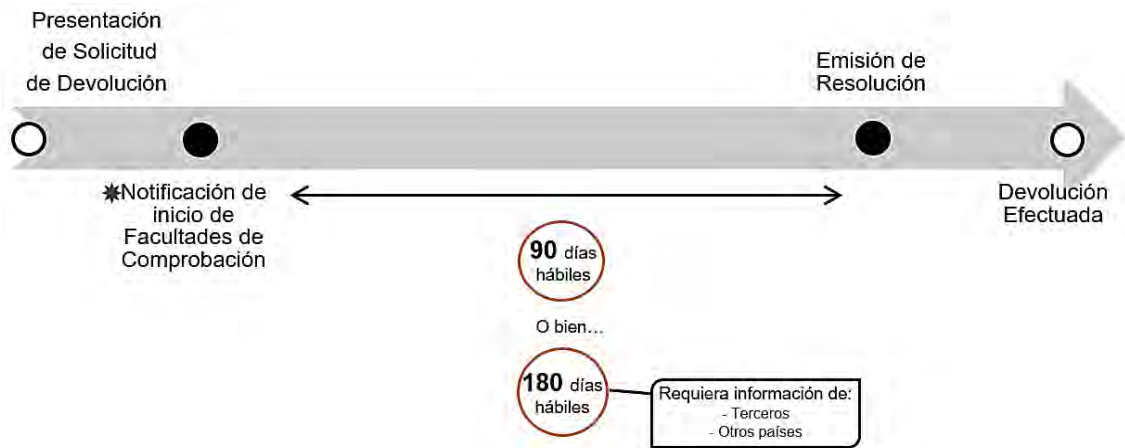
“Artículo 37. Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses...
...”.

Por lo que, si la autoridad no emite su pronunciamiento en el plazo antes planteado, el contribuyente puede hacer valer la negativa ficta ante dicha solicitud de devolución para estar facultado, en consecuencia, a impugnar este acto a través de los medios de defensa conducentes.

El procedimiento antes señalado, regulado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, no implica que el SAT esté ejerciendo sus facultades de comprobación, puesto que este órgano desconcentrado puede hacer uso de ellas durante o una vez concluido dicho procedimiento. Si durante la tramitación de la solicitud de devolución, el SAT percibe que de la documentación e información recabada no es posible determinar la procedencia o improcedencia de las cantidades requeridas, puede valerse de dicha potestad.

El artículo 22-D del ordenamiento jurídico antes mencionado regula lo referente al ejercicio de las facultades del SAT en materia de devolución, y puntualiza que puede emplear aquellas contempladas en las fracciones II y III del artículo 42 del CFF, siendo éstas, revisión de gabinete y visita domiciliaria. Cuando esta

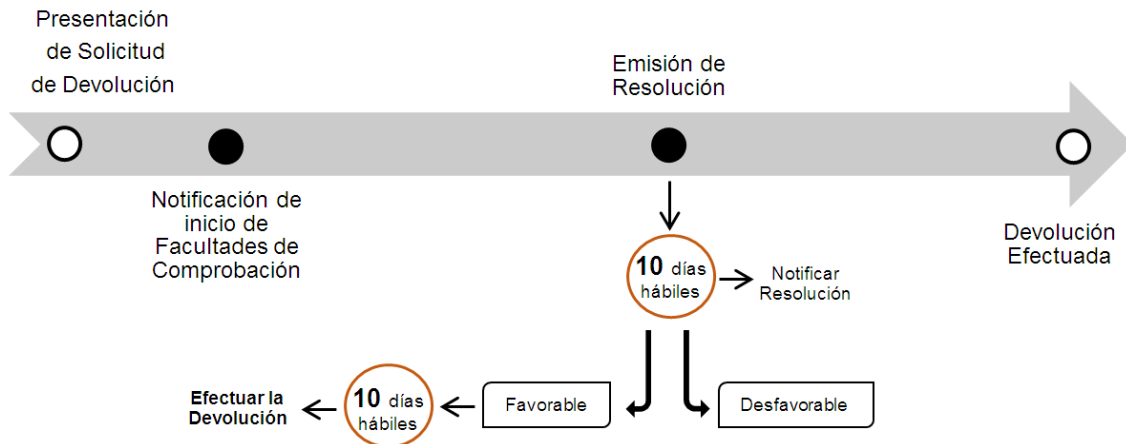
autoridad fiscal opte por ejercerlas, deberá concluir las en un plazo máximo de 90 días hábiles contados a partir de que le notificó al particular el inicio de las mismas. Asimismo, puede duplicar el plazo a 180 días hábiles cuando requiera información, documentos o datos a un tercero relacionado con aquel contribuyente, cuando el contribuyente pertenezca al sistema financiero o bien, requiera dicha información a otro país.



* Este ejercicio de facultades **suspende** el plazo del procedimiento general de devolución hasta que se emita la resolución respectiva.

Una vez concluido el plazo para llevar a cabo estas facultades, la autoridad debe emitir un resolución en la cual funde y motive si procedió o no la solicitud de devolución, teniendo un plazo de 10 días hábiles para notificar al contribuyente. En caso de haber procedido el reintegro de las cantidades requeridas, la autoridad tendrá 10 días hábiles para efectuar la devolución, contados a partir del momento en que le fue notificada la resolución al particular.

Si bien es cierto, en este precepto legal no se establece el tiempo que tiene la autoridad fiscal para emitir la resolución correspondiente, el SAT cuenta con un plazo de 3 meses para pronunciarse respecto a la solicitud de devolución correspondiente; plazo que se encuentra regulado en el artículo 37 del CFF.



En resumen, para determinar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada ante el SAT, se debe seguir un procedimiento riguroso conforme a lo establecido por la legislación de la materia fiscal, con el objeto de que este órgano desconcentrado se percate si existe un pago de lo indebido o saldo a favor del contribuyente, según sea el caso; es decir, que con base en la información requerida al particular que formuló su petición, se compruebe que es procedente la devolución de las cantidades requeridas. Asimismo, cuando no es suficiente la documentación recabada por el SAT a través del procedimiento señalado con antelación, esta autoridad, con fundamento en el párrafo noveno del artículo 22 del CFF, podrá ejercer sus facultades de comprobación, por lo cual el solicitante tendrá que ser sometido nuevamente a otro minucioso procedimiento, inclusive, después de que el SAT hubiera declarado procedente la devolución requerida.

3.4. Actualización.

La actualización es “el aumento de un tributo principal que no fue pagado dentro del tiempo que exige la ley, y se da debido a los cambios de los precios en el país y la inflación”¹¹, dicho en otras palabras, si un sujeto pasivo debe alguna contribución al SAT y no la entera en el momento señalado por las

¹¹ DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe y GÓMEZ MARÍN, Mónica E., Derecho Fiscal, Primera Edición, Grupo Editorial Patria, México, 2012, p.176.

disposiciones legales, cuando éste la pague, deberá llevar dicha cantidad a su valor real para que de esta manera el SAT reciba una suma de dinero semejante a la que pudo haber recibido en el momento en que se debió entregar tal monto. Como bien ha quedado referido en la anterior definición, la principal causa de la necesidad de actualizar una cantidad es la inflación, siendo esta última la “elevación del nivel general de los precios, motivada habitualmente por el desajuste entre la demanda y la oferta con depreciación monetaria”¹². De conformidad con la idea anterior, esta figura jurídica se genera por el aumento de los precios en el país debido al valor que sufre la moneda, trayendo como resultado la pérdida del poder adquisitivo, toda vez que la demanda de bienes y servicios es mayor que la oferta.

Para poder determinar en cantidades aquel impacto económico, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) se encuentra facultado para elaborar de forma exclusiva el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) como bien lo indica el inciso a de la fracción III del artículo 59 de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica (LSNIEG). Este INPC, es un indicador económico que refleja el “cambio porcentual en los precios de diversos artículos en dos momentos”¹³, es decir, denota la variación que sufre el valor monetario de ciertos bienes y servicios específicos en diferentes momentos, de tal modo que se logre percibir la diferencia entre el primer precio y el segundo para de esta manera determinar si fue trascendente dicho cambio. Cuando la variación porcentual de los precios en los artículos y servicios durante estos momentos de comparación no excede del 10%, el INPC no se modificará en razón a que hubo deflación en la economía del país, entendiéndose por deflación a la “situación económica por la cual el nivel general de precios tiende a la disminución”¹⁴, por tanto, si hubo un decremento en los precios de los artículos y servicios, no podría justificarse un nuevo INPC, debido a que los indicadores resultantes no tendrían una variación significativa.

¹² GRECO, Orlando, Diccionario de Economía, Segunda Edición, Valletta Ediciones S.R.L., Argentina, 2003, p.p. 252-253.

¹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Glosario Jurídico Fiscal, Segunda Edición, Iure Editores, México, 2004, p.91.

¹⁴ GRECO, Orlando, *Op.cit.* p. 138.

El artículo 20-Bis del CFF, señala los lineamientos elementales para que el INEGI proceda a la determinación mensual del INPC. Este Instituto debe cotizar los precios de por lo menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, mismos que deben abarcar por lo menos 35 ramas del sector agrícola, ganadero, industrial y de servicios; estos precios se cotizarán en 30 ciudades, las cuales deberán estar ubicadas en al menos 20 entidades federativas, debiendo incluirse en estas a las 10 zonas más pobladas de la República Mexicana.

El INPC servirá para poder determinar el factor de actualización correspondiente que deba aplicarse a la contribución que no fue pagada en el tiempo debido. El primer párrafo del artículo 17-A del CFF indica que:

“Artículo 17-A. ...Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período...
...”

A este respecto y para tener una idea más clara sobre la forma de aplicación de los meses en este cálculo, los Tribunales Colegiados de Circuito han precisado lo siguiente:

“ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN "MES ANTERIOR AL MÁS RECIENTE" DEL PERIODO, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

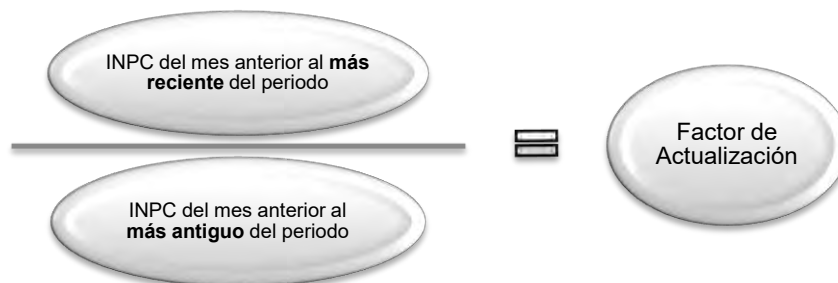
El artículo citado establece que el factor para la actualización de las contribuciones, aprovechamientos o devoluciones a cargo del fisco federal, se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. La expresión "mes anterior al más reciente" debe entenderse, conforme a su significación gramatical, a la evolución del precepto y a la finalidad del sistema de actualización, en el sentido de que el "mes más reciente" es el último del periodo, el que transcurre al momento de la actualización, y "mes anterior al más reciente" es el anterior al en que se realiza la actualización, lo que permite que la contribución actualizada tenga el valor lo más real posible al momento en que se paga. Además, estimar lo contrario,

esto es, que el "mes más reciente" es el último concluido y el "anterior" uno antes de éste, conllevaría a que la actualización correspondiente se efectuara con un Índice Nacional de Precios al Consumidor de dos meses atrás al en que se realiza la actualización, con lo que el sistema de actualización no cumpliría sus fines, en tanto que la cantidad a cubrir no tendría un valor real al momento del pago.

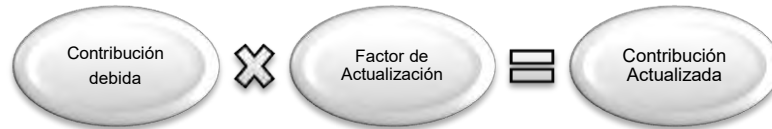
Contradicción de tesis 45/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Tesis de jurisprudencia 85/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de junio de dos mil cuatro."

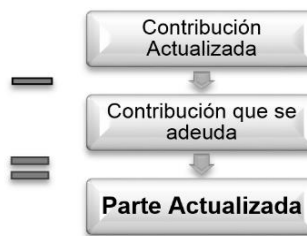
Con la aclaración antes referida es posible comprender esta fórmula preceptuada en el artículo 17-A del CFF. Partiendo de la idea que las contribuciones se actualizan por el transcurso del tiempo, es preciso concluir que para determinar el factor de actualización, se debe contar con dos fechas distintas, una de ellas será la fecha en que se debió pagar la contribución pero que no fue efectuada, mientras que la otra corresponde a la fecha en que se realizará el pago extemporáneo, razón por la cual se está actualizando la cantidad. De ambas fechas, el mes más reciente del período será el mes en que se realizará el pago de la contribución, mientras que el mes más antiguo será aquél en que se debió pagar la contribución, por consiguiente, el mes anterior al más reciente será aquél previo al mes en que se cumple con el pago de la obligación generada, mientras que el mes anterior al más antiguo del período corresponderá a aquél previo al mes en que se debió cumplir con el pago y no se hizo. Ahora bien, la formula queda de la siguiente forma:



Finalmente, al tener el factor de actualización, se deberá multiplicar por la cantidad que se debe para poder obtener el monto de la contribución a pagar debidamente actualizada, de la siguiente manera:



Para saber cuál es el importe de la parte actualizada, se emplea el siguiente cálculo:



A modo de ejemplificar el procedimiento del cálculo anterior, se partirá del siguiente supuesto: un contribuyente persona física inscrito bajo el régimen de arrendamiento genera un ISR a cargo en el ejercicio de 2009 por la cantidad de \$32,700.00, al ser persona física está obligada a presentar su declaración anual durante el mes de abril del año siguiente como bien lo indica el párrafo primero del artículo 150 de la LISR, pero éste omite efectuar el pago, volviéndose por tanto exigible el cobro de dicha contribución a partir del día primero de mayo de 2010; siendo hasta el día 9 de abril de 2015 que realiza dicho pago, por tanto, el contribuyente ya no enteró al SAT la cantidad de \$32,700.00 sino que tuvo que pagar \$39,115.74 en razón a que debió actualizar el monto debido, como a continuación se muestra:

- **Abril 2015** (fecha en que efectuó el pago) → Mes **más reciente** del período.
 - **Mayo 2010** (fecha en que se debió efectuar el pago) → Mes **más antiguo** del período.
-
- **Marzo 2015** → Mes ANTERIOR al **más reciente** del período.
 - **Abril 2010** → Mes ANTERIOR al **más antiguo** del período.

$$\frac{\text{INPC del mes anterior al más reciente del período}}{\text{INPC del mes anterior al más antiguo del período}} \rightarrow \frac{116.647}{97.5119} = 1.1962$$

↓
Factor de Actualización

• Contribución debida → \$32,700.00

$$(\$32,700.00) \times (1.1962) = 39,115.74 \rightarrow \text{Contribución Actualizada}$$

Del anterior ejemplo se aprecia que la cantidad derivada de la actualización (\$6,415.74), se adhirió a la contribución principal (\$32,700.00) cuando el contribuyente efectuó el pago fuera del término exigido por la legislación fiscal, es decir, a ese tributo no cubierto en tiempo se le aplicó el factor de actualización (1.1962), debido a la inflación generada entre mayo de 2010 y abril de 2015. Por tanto no puede considerarse a esta figura jurídica como un accesorio de la contribución, siendo que ni siquiera se encuentra contemplada dentro de aquéllos por la propia legislación fiscal, como bien se ilustra en el último párrafo del artículo 2° del CFF, mismo que refiere lo siguiente:

“Artículo 2. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones...”.

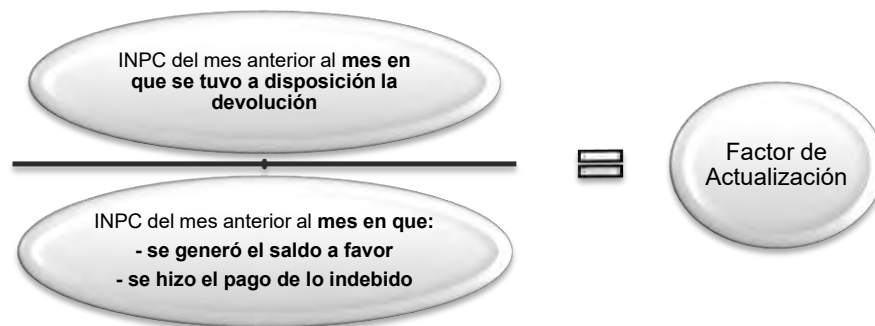
En este mismo orden de ideas se comenta que “la actualización es una figura jurídica fiscal que no es propiamente una contribución accesoria, puesto que forma parte del tributo principal. Se causa o genera al momento de volverse exigible la contribución, y se le integra como parte de la contribución”¹⁵, esto es, para que la actualización surja en la vida jurídica se requiere que exista una contribución debida y que ésta no haya sido pagada en el plazo establecido por la ley fiscal, de forma tal que se concluye que aquélla es dependiente de la contribución, más no que es un accesorio de esta última, ya que al determinarse la cantidad actualizada pasa a integrarse al monto debido en calidad de contribución.

¹⁵ DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe y GÓMEZ MARÍN, Mónica E., Op. cit., p.176.

Habiendo quedado explicado el procedimiento que debe seguirse para determinar el factor de actualización y el de actualización de una contribución, es preciso aterrizar esta figura jurídica en materia de devolución de pago de lo indebido o saldos a favor. El párrafo décimo primero del artículo 22 del CFF indica que:

“Artículo 22. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente...
...”

Del precepto anterior se infiere que el procedimiento para actualizar cantidades sujetas a devolución, será el antes estudiado, pero que los INPC que se utilizarán para obtener el factor de actualización, estarán determinados en razón a momentos distintos, de forma tal que el mes anterior al más reciente del período se entenderá como el mes previo a aquél en que el sujeto pasivo tuvo a disposición la cantidad que le fue devuelta, mientras que el mes anterior al más antiguo del período, se traducirá en el mes previo a aquél en que se realizó el pago de lo indebido, o bien, en que se generó el saldo a favor, quedando la fórmula de este cálculo de la siguiente manera:



Sirva de ejemplo el siguiente caso: un contribuyente, persona física, presenta la declaración de ISR anual del ejercicio 2009 el día 18 de abril de 2010 en la cual generó un saldo a favor por la cantidad de \$13,100.00, dada esta circunstancia solicita la devolución de dicho saldo a través de la Devolución Manual por

medio del FED, a lo cual el SAT se pronuncia declarando procedente la devolución emitiendo resolución de fecha 23 de junio de 2010, pero esta autoridad fiscal devuelve la cantidad solicitada hasta el día 11 de mayo de 2013. Se observa que para efecto de determinar la cantidad actualizada, es necesario saber el mes en que el contribuyente tuvo a disposición dicha devolución y el mes en que fue generado el saldo a favor correspondiente, de manera tal que el INPC del mes previo a aquél en que el contribuyente tuvo a disposición la devolución deba dividirse entre el INPC del mes previo a aquél en que se generó el saldo a favor, para efecto de obtener el factor de actualización y proceder a multiplicarlo por la cantidad solicitada, como bien se aprecia a continuación:

- **Mayo 2013** → Mes en que se tuvo a disposición la devolución.
- **Abril 2010** → Mes en que se generó el saldo a favor.

- **Abril 2013** → Mes ANTERIOR al mes en que se tuvo a disposición la devolución.
- **Marzo 2010** → Mes ANTERIOR al mes en que se generó el saldo a favor.

$$\frac{\text{INPC del mes anterior al mes en que se tuvo a disposición la devolución}}{\text{INPC del mes anterior al mes en que se generó el saldo a favor}} \rightarrow \frac{109.074}{97.8236} = 1.1150$$

↓
Factor de Actualización

- Saldo a Favor solicitado → \$13,100.00

$$(\$13,100.00) \times (1.1150) = 14,606.50 \rightarrow \text{Devolución Actualizada}$$

Por todo lo anterior, se infiere que la actualización de las contribuciones en materia fiscal es de suma importancia, toda vez que con la implementación de esta figura jurídica se hace posible aplicar a la cantidad no cubierta en tiempo por el sujeto pasivo, un factor que permita darle un valor real en el momento en que se efectúe el pago, con la finalidad de evitar que el monto enterado fuera de los plazos establecidos por las disposiciones fiscales, se vea afectado por el transcurso del tiempo, esto es, que pierda su valor adquisitivo con motivo del aumento en los precios de los bienes y servicios en el país.

3.5. Recargos.

Los recargos son “los montos que deben pagar los contribuyentes al fisco, a modo de intereses originados por la omisión en el pago en la fecha exigida en la ley”¹⁶, es decir, un recargo será aquella cantidad de más que se pagará a la autoridad fiscal por no haberse efectuado el entero de las contribuciones en los plazos que las disposiciones fiscales señalan. Asimismo, acerca de los recargos se dice que “se trata de una indemnización que recibe el Estado por no percibir a tiempo el dinero que le corresponde por concepto de contribuciones”¹⁷, esto es, los recargos se van a generar para resarcir a la autoridad fiscal, en caso concreto al SAT, la falta del pago oportuno de las contribuciones.

Al igual que la figura jurídica de la actualización, los recargos toman lugar cuando el contribuyente realiza el pago del tributo fuera de los plazos consagrados en el ordenamiento fiscal. Esta situación se encuentra plasmada en el párrafo primero del artículo 21 del CFF, numeral que advierte lo siguiente:

“Artículo 21. ...deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno...
...”

Compensando de esta manera al fisco por dejar de percibir del sujeto obligado aquella contribución a la cual tenía derecho en el tiempo exigido por la ley.

En este sentido, se visualiza al recargo como aquel “incremento contributivo, por nueva disposición o de resultas de la mora del contribuyente.”¹⁸ De la lectura de este concepto se analiza que la cantidad que dejó de recaudar el SAT durante cierto tiempo, con motivo del incumplimiento del particular que tenía a su cargo la obligación de contribuir, trae como consecuencia un detrimento en el patrimonio del particular, de cuya circunstancia, la única parte que se ve beneficiada, es la autoridad fiscal.

¹⁶ Íbidem, p.178.

¹⁷ PONCE CASTILLO, Rodolfo y PONCE GÓMEZ, Francisco, Derecho Fiscal, Décimo Primera Edición, Editorial Limusa, México, 2008, p. 150.

¹⁸ OSSORIO, Manuel, Op.cit., p. 807.

Ahora bien, esta carga adicional a la cantidad debida es tratada por las disposiciones fiscales como un accesorio de las contribuciones como bien lo indica el párrafo in fine del artículo 2° del CFF. En opinión de Reynaldo Carrasco Villareal, el recargo es aquella “carga adicional o accesorio del crédito fiscal causada por la mora en el pago de éste o por haberse cubierto en cantidad menor a la debida o por haberse autorizado su pago en parcialidades, debiendo ser estos supuestos imputables al contribuyente”.¹⁹ De las ideas anteriores se desprenden dos circunstancias distintas que originan la figura de los recargos, pudiendo ser recargos por mora o de prórroga, dependiendo de los supuestos que genere el particular, es decir, si el sujeto pasivo por algún motivo no cumple con su obligación en el término que establece la ley fiscal, se hará acreedor a un recargo acontecido por la mora que originó al no enterar a tiempo su contribución. Asimismo, cuando el particular solicita al SAT la autorización para ir efectuando el entero de la contribución a su cargo en períodos fraccionados durante un plazo establecido, debido a la imposibilidad de éste para enterar en una sola exhibición dicha contribución, y no cumple con los pagos correspondientes en cada una de las fechas establecidas, estará obligado a pagar recargos por concepto de prórroga.

A estos tipos de recargos, le son aplicables dos diferentes tasas, las cuales pueden sufrir una disminución o incremento a criterio del Congreso de la Unión. La tasa de recargos por mora se encuentra establecida en la regla 2.1.23. de la RMF 2016, misma que precisa el porcentaje a aplicar cuando se generen este tipo de recargos, siendo de 1.13 por ciento mensual. Mientras que la tasa de recargos por prórroga se encuentra estipulada en la fracción I del artículo 8° de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), correspondiendo al 0.75 por ciento mensual.

¹⁹ CARRASO VILLAREAL, Reynaldo, Los Recargos en la Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF, Tomo VI, TFF, México, 1988, p. 564.

En esta tesitura, el recargo, entendido como aquel “aumento producido sobre un tributo mediante la aplicación de un porcentaje adicional a su base o a su cuota”²⁰, debe ser calculado sobre el monto de la contribución para con ello determinar la indemnización que tiene derecho a recibir el SAT. Siendo necesario precisar que aquella cantidad no enterada a tiempo, a la que se le aplicará el porcentaje correspondiente de recargos, debe ser previamente actualizada, como bien lo dispone el párrafo primero del artículo 21 del CFF. En este orden de ideas, la siguiente jurisprudencia emitida por la segunda sala de la SCJN, arguye que:

“RECARGOS FISCALES POR MORA. LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación determina que los recargos y sanciones son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, de lo que deriva que los recargos por mora, regulados por el artículo 21 del código citado, están sujetos a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, en atención a que para analizar la constitucionalidad de los citados recargos por mora, tales principios no deben apreciarse como si se tratara de contribuciones, pues en materia de recargos se cumplen de manera especial, ya que deben considerarse elementos esencialmente iguales a los que corresponden para la determinación de intereses o réditos, tales como: a) el monto de la cantidad adeudada en concepto de crédito fiscal principal, b) el lapso de la mora, y c) los tipos de tasa de interés manejados o determinados durante la mora. En consecuencia, el artículo 21 del mencionado código, no viola los principios constitucionales de referencia, pues el hecho de que exista un sistema de actualización de contribuciones y otro diferente para los recargos, no evidencia la inequidad de dicho numeral, ya que con la actualización de las contribuciones no se pretende establecer un valor real en términos cifrados, sino económicos, con respecto al monto de éstas, mientras que con los recargos se busca indemnizar al fisco por el retardo del contribuyente en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales de pago, por lo que no es verdad que se trate de una misma situación regulada con dos reglas distintas, sino más bien, de dos

²⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. cit., p.1214.

situaciones diferentes, regidas por normas diversas, y cuya distinción es evidente si se analizan las características de uno y otro caso; además, el sistema de recargos fiscales se aplica a todos los contribuyentes por igual siempre que incurran en mora, motivo por el cual no se transgrede el principio de equidad tributaria.

Amparo en revisión 450/2001. Alfaro, Pérez, Vite y Asociados, S.C. 25 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Amparo directo en revisión 315/2003. Campak, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

Amparo directo en revisión 377/2004. Impulsora Mexicana de Bienes Raíces, S.A. de C.V. 10 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo directo en revisión 545/2005. Oleofinos Mexicanos, S.A. de C.V. 10 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez.

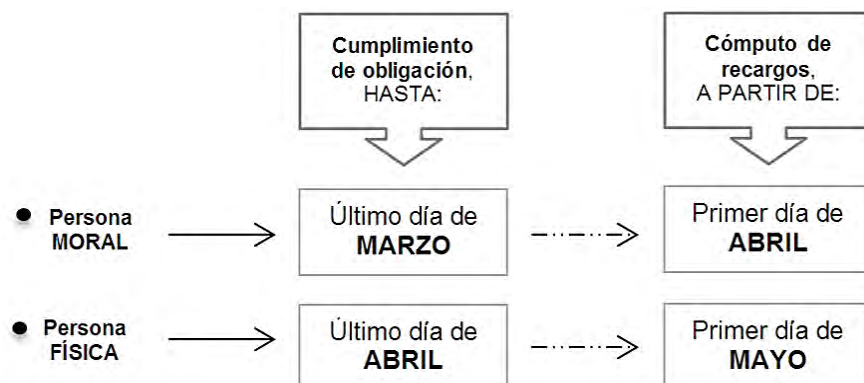
Amparo directo en revisión 1929/2008. Gruma, S.A. de C.V. 28 de enero de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores. Tesis de jurisprudencia 33/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de marzo de dos mil nueve.”

Hecha esta salvedad, es evidente notar la distinción entre la figura jurídica de la actualización y la del recargo, puesto que si bien es cierto ambas se aplican a una contribución pagada de manera extemporánea, la primera, es decir, la actualización, al momento de ser calculada, se adhiere al monto original de la contribución a pagar, mientras que los recargos, tienen una naturaleza distinta a la contribución debida, siendo que éstos representan un monto adicional a la contribución adeudada, ya que su finalidad es indemnizar al SAT por la falta de pago oportuno del sujeto pasivo, y surgen a partir de que se actualiza la contribución, de ahí que se le considere al recargo un accesorio de aquélla.

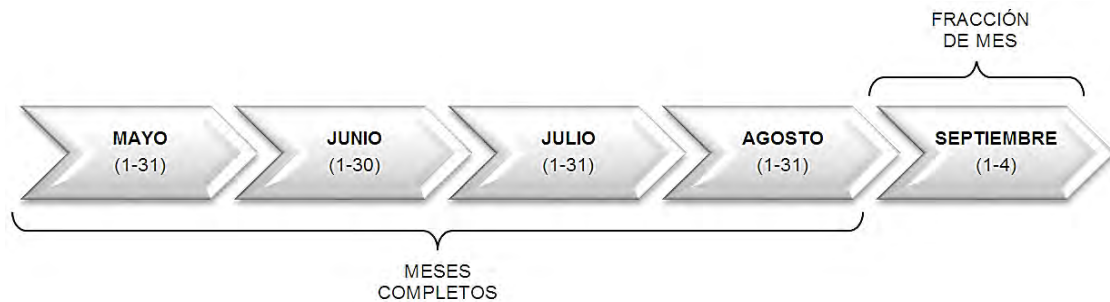
El artículo 21 del CFF en su párrafo primero, dispone el procedimiento a seguir para efecto de calcular los recargos de las contribuciones debidas, el cual a letra establece:

“Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período al que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate...
 ...”.

De la interpretación del precepto jurídico anterior, se desprende que los recargos empiezan a generarse a partir del momento en que el tributo se hizo exigible, es decir, al día siguiente en que se vence el término señalado por la ley fiscal para efectuar dicho pago. Para ilustrar mejor esta idea, el ISR del ejercicio que debe pagar una persona moral, debe ser enterado al SAT al ejercicio siguiente de aquél en que se generó el saldo a cargo, pudiendo presentar la declaración correspondiente a más tardar el último día del mes de marzo, entendiéndose que si la presenta fuera de este plazo, se incurrirá en mora a partir del primero de abril de ese mismo ejercicio; por su parte, las personas físicas, están obligadas a enterar dicho tributo hasta el último día del mes de abril del ejercicio siguiente a aquél en que se determinó el impuesto a cargo, de manera que se iniciará el cómputo de los recargos correspondientes desde el primer día del siguiente mes, es decir, mayo, como se muestra a continuación:



Es preciso señalar que los recargos generados se causan por cada mes o fracción de mes, ejemplo de ello es el de una persona física que debió realizar su pago anual de ISR del ejercicio 2009, hasta el día 30 de abril de 2010, contribución que se volvió exigible a partir del 1° de mayo del mismo ejercicio y, que es pagada al SAT hasta el 4 de septiembre de 2010, situación por la cual, se vio obligada a aplicar la tasa de recargos por mora a los meses siguientes: mayo, junio, julio, agosto y septiembre, aunque en el mes de septiembre, únicamente se haya retrasado en el pago 4 días.



Del ejemplo anterior, una vez ubicados los meses en que se incurrió en mora y habiéndolos sumado, dicha cantidad resultante deberá ser multiplicada por 1.13, para posteriormente multiplicar aquel resultado correspondiente a la tasa aplicable por todo el período de atraso, por la contribución actualizada debida por el sujeto pasivo, para de esta manera determinar el monto de recargos generados, tal y como se ilustra a continuación:

- Mayo + Junio + Julio + Agosto + Septiembre = 5 MESES.

$$\bullet \quad (5) (1.13) = \boxed{5.65} \longrightarrow \text{Tasa aplicable (\%).}$$

- Contribución actualizada debida \rightarrow \$12,770.00

$$(\$12,770.00) (5.65\%) = \boxed{\$721.50} \longrightarrow \text{Recargos generados en los 5 meses.}$$

Habiendo aclarado la forma en que se calculan los recargos por mora, mismos que son el tipo de recargos que para el presente trabajo tienen mayor relevancia, otro punto importante a señalar es que éstos se generan

únicamente hasta por cinco años, como bien lo indica el párrafo segundo del artículo 21 del CFF, con sus respectivas excepciones.

Una vez detallado el procedimiento a seguir para la cuantificación de los recargos, se procederá a ubicar a esta figura jurídica en materia de devolución.

En cuanto respecta a los recargos generados como consecuencia de un procedimiento de solicitud de devolución de cantidades pagadas indebidamente o saldos a favor, se prevén dos situaciones distintas:

- El sujeto pasivo se encontrará obligado a enterar al SAT el monto correspondiente a recargos cuando esta autoridad fiscal le haya efectuado la devolución de la cantidad solicitada durante un procedimiento de devolución, debido a que al ejercer sus facultades de comprobación en un momento posterior a aquél en que puso a disposición dicho monto requerido, determinó que aquélla no procedía.
- El SAT se encontrará obligado a entregar al sujeto pasivo el monto correspondiente a intereses moratorios, figura jurídica que se equipara a los recargos debido a que tienen una misma naturaleza indemnizatoria, en cuya relación jurídica tributaria, es la propia autoridad fiscal el deudor frente al particular. Lo anterior en razón a que ésta procede a devolver la cantidad requerida por el contribuyente fuera del plazo establecido por las disposiciones fiscales.

Ubicándose en el primer supuesto, en que el contribuyente debe pagar recargos al SAT, se vuelve necesario hacer mención del párrafo décimo cuarto del artículo 22 del CFF, el cual a la letra indica que:

“Artículo 22. ...Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses

pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.
...”.

De la interpretación del precepto anterior, se desprende que al haber procedido la solicitud de devolución de cantidades pagadas indebidamente o de algún saldo a favor del contribuyente y, habiendo quedado ésta a disposición del particular, la autoridad puede en el ejercicio de sus facultades de comprobación, revisar aquel procedimiento seguido para corroborar si la devolución efectuada era procedente, de manera que si no lo fuera, le puede requerir al particular el reintegro de aquella cantidad pagada, debidamente actualizada, junto con todos aquellos recargos generados desde el momento en que el monto de la devolución quedó a disposición de aquel sujeto pasivo. Lo anterior, en calidad de un interés por haber obtenido un beneficio económico de esa cantidad que al final de cuentas no le pertenecía.

Para mayor entendimiento de esta idea, ubíquese a un contribuyente que generó un saldo a favor de ISR en la presentación de su declaración del ejercicio 2008, el 23 de abril de 2009, éste procede a solicitar su devolución y el SAT la declara procedente el 22 de agosto de 2009, poniendo a disposición del contribuyente la cantidad de \$11,200.00 el día 23 de agosto del mismo año. Acto continuo, el SAT, cuatro años después, ejerce sus facultades de comprobación y determina que la cantidad devuelta a este contribuyente, no debió ser entregada en razón a que esa solicitud de devolución no procedía, así que el 14 de septiembre de 2013, le requiere a dicho contribuyente el entero de los \$11,200.00 con su respectiva actualización y recargos.

Este contribuyente debió actualizar la cantidad de \$11,200.00 para posteriormente, aplicarle la tasa de recargos correspondiente, como a continuación se muestra:

- **Septiembre 2013** → Mes en que el SAT requiere el reintegro de la cantidad devuelta.
- **Abril 2010** → Mes en que el contribuyente tuvo a disposición la devolución.

- **Agosto 2013** → Mes ANTERIOR al mes en que el SAT requiere el reintegro de la cantidad devuelta.
- **Marzo 2010** → Mes ANTERIOR al mes en que el contribuyente tuvo a disposición la devolución.

$$\frac{\text{INPC del mes anterior al mes en que el SAT requiere el reintegro de la cantidad devuelta.}}{\text{INPC del mes anterior al mes en que el contribuyente tuvo a disposición la devolución.}} = \frac{108.918}{97.8236} = 1.1134$$

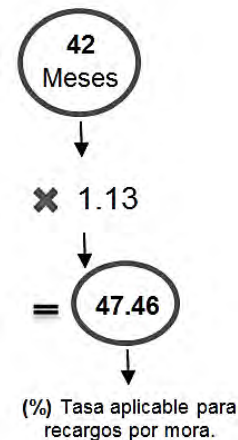
↓
Factor de Actualización

- Saldo a Favor solicitado → \$11,200.00

$$(\$11,200.00) (1.1134) = \$12,470.08 \rightarrow \text{Devolución Actualizada}$$

- Cómputo de meses:

2010	2011	2012	2013
Abril	Enero	Enero	Enero
Mayo	Febrero	Febrero	Febrero
Junio	Marzo	Marzo	Marzo
Julio	Abril	Abril	Abril
Agosto	Mayo	Mayo	Mayo
Septiembre	Junio	Junio	Junio
Octubre	Julio	Julio	Julio
Noviembre	Agosto	Agosto	Agosto
Diciembre	Septiembre	Septiembre	Septiembre
	Octubre	Octubre	
	Noviembre	Noviembre	
	Diciembre	Diciembre	



- Devolución actualizada → \$12,470.08

$$(\$12,470.08) (47.46\%) = \$5,918.29 \rightarrow \text{RECARGOS a pagar}$$

En cuanto al segundo supuesto, en que es el SAT quien debe pagar al contribuyente por la falta de pago oportuno de la cantidad solicitada en un procedimiento de devolución, el primer párrafo del artículo 22-A del CFF establece que:

“Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 este código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

... ”

Esto es, en caso de que el SAT realice la devolución de la cantidad solicitada por haberla declarado procedente, en un plazo posterior a los señalados en las disposiciones fiscales correspondientes, tendrá que pagar intereses a los contribuyentes afectados, los cuales se cuantifican a partir de que dichos plazos han fenecido, debiendo aplicar a esa cantidad que debió entregar, la actualización correspondiente y la tasa de recargos moratorios de 1.13 por ciento mensual, tal y como lo estipula la regla 2.1.23. de la RMF 2016.

Así pues, si un contribuyente presentó su declaración de ISR del ejercicio 2013, el 19 de abril de 2014, generando un saldo a su favor correspondiente a \$3,987.50, procediendo a solicitar dicha cantidad en devolución, de la cual el SAT se pronuncia de manera favorable, emitiendo la orden de pago correspondiente el día 21 de Noviembre de 2014, monto que fue puesto a disposición de aquel particular hasta el día 3 de marzo de 2015, la autoridad fiscal tuvo la obligación de entregar a ese sujeto pasivo la contribución adeudada con su debida actualización y los respectivos intereses, mismos que a continuación se determinan:

- **Marzo 2015** → Mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución solicitada.
- **Noviembre 2014** → Mes en que el SAT declaró procedente la devolución.
- **Febrero 2015** → Mes ANTERIOR al mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución solicitada.
- **Octubre 2014** → Mes ANTERIOR al mes en que el SAT declaró procedente la devolución.

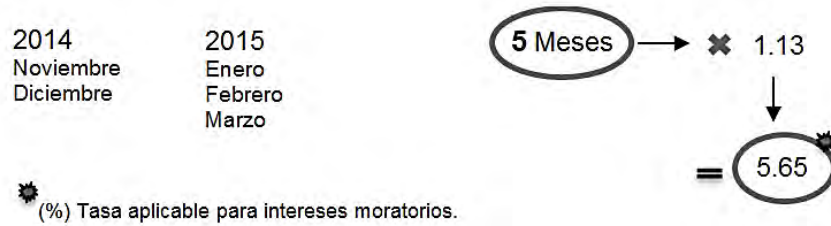
$$\frac{\text{INPC del mes ANTERIOR al mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución solicitada.}}{\text{INPC del mes ANTERIOR al mes en que el SAT declaró procedente la devolución.}} = \frac{116.174}{114.569} = 1.0140$$

↓
Factor de Actualización

- Saldo a Favor solicitado → **\$3,987.50**

$$(\$3,987.50) (1.0140) = \$4,043.32 \rightarrow \text{Devolución Actualizada}$$

- Cómputo de Intereses Moratorios:



- Devolución debidamente actualizada solicitada → \$4,043.32

$$(\$4,043.32) (5.65\%) = \$228.44 \rightarrow \text{Monto correspondiente a INTERESES MORATORIOS}$$

De lo anterior se observa que el SAT debió entregar como monto de devolución al contribuyente, \$4,043.32, esto es, \$55.82 más de la cantidad originada como saldo a favor, que correspondía a \$3,987,50. Además, a dicha contribución actualizada, le aplicó la tasa de 5.65% para determinar los intereses moratorios, dando como resultado \$228.44.

Para finalizar el tema de cálculo de recargos e intereses moratorios y, a su vez distinguir los momentos precisos a partir de los cuales se comienzan a computar cada uno de éstos, la segunda sala de la SCJN establece:

“INTERESES MORATORIOS Y RECARGOS FISCALES POR MORA. EL TRATO DIFERENTE EN CUANTO AL MOMENTO DE SU CÓMPUTO, PREVISTO EN EL PÁRRAFO SÉPTIMO DEL ARTÍCULO 22, EN RELACIÓN CON EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1999, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Aun cuando el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que el legislador dé un trato similar a los intereses y recargos, al participar de la misma naturaleza indemnizatoria, determinando mecanismos semejantes para su reparación económica no se propone poner en igualdad de circunstancias a los contribuyentes frente al fisco federal, de manera que los intereses moratorios que prevé el párrafo séptimo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación tuvieran que computarse igual que los recargos, conforme lo dispone el artículo 21, párrafo quinto, del citado ordenamiento, esto es, a partir del día

en que se efectuó el pago indebido. Lo anterior es así en virtud de que el mencionado principio constitucional se cumple en relación con ambas figuras, pues el legislador previó los mismos elementos para determinar la indemnización respectiva, a saber: a) el monto de la cantidad, b) un lapso para computar la mora, c) el tipo de tasa de interés y d) el deber de pago de una indemnización por omitir el pago de lo debido. Esto es, el principio de equidad tributaria se actualiza tanto por lo que se refiere a los intereses moratorios, al exigir al Estado que indemnice al contribuyente cuando no haga la devolución dentro de los plazos que marca el párrafo tercero del referido artículo 22, a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos y hasta que realice el pago de dichos intereses, conforme a la misma tasa prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21, como en lo referente a los recargos que se causarán del monto de lo no pagado, en el sentido de que el contribuyente indemnice al fisco federal por la falta de pago oportuno, por cada mes o fracción que transcurra a partir del día que debió hacerse el pago hasta que se efectúe, aplicando la tasa que prevé el último precepto citado. Por tanto, se trata de dos conductas semejantes, sancionadas igual por el legislador: con el pago de la indemnización respectiva, a la misma tasa y según el lapso de la mora. Además, al corresponder dichos intereses y recargos a sistemas diferentes de indemnización, se justifica que el momento a partir del cual deban cubrirse sea distinto, pues tales conceptos tienen su génesis en el cumplimiento oportuno del deber de pago de contribuciones, por exceso o por error, conforme al sistema de autodeterminación regido por el artículo 6o., párrafo tercero, del código tributario federal, por lo que la autoridad hacendaria no está en posibilidad de verificar la situación del pago, ya que la revisión se hará una vez que el interesado solicite la devolución respectiva, condición en la que no puede atribuirse al fisco federal negligencia o mala fe; mientras que los recargos surgen cuando los contribuyentes no pagan sus contribuciones en la fecha o dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales, es decir, son consecuencia del pago extemporáneo de lo debido, conducta que implica negligencia o mala fe, y resulta atentatoria del interés público, por lo que es razonable que el legislador atienda a esas situaciones objetivas para establecer que el pago de intereses moratorios sea a partir del día siguiente al vencimiento de los plazos legales, y no a partir del día siguiente en que se realizó el pago indebido.

Contradicción de tesis 88/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 85/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de octubre de dos mil tres.”

Tanto recargos como intereses moratorios nacen por el incumplimiento oportuno del pago de cantidades debidas en los plazos señalados por las disposiciones fiscales, aunque ambas tienen como finalidad indemnizar a aquel sujeto que dejó de percibir dicha cantidad requerida, tienen una manera de computarse distinta, puesto que los recargos en materia de devolución, se comienzan a generar desde la fecha en que el SAT puso a disposición del particular la cantidad solicitada por éste, mientras que los intereses moratorios nacerán a partir de que feneció el plazo para que el SAT devolviera la cantidad solicitada por el contribuyente conforme a lo establecido en las disposiciones fiscales, por tanto, ambas figuras jurídicas no pueden ser computadas desde un mismo momento, ya que la mora en la que incurre tanto el particular como el SAT se presenta en tiempos distintos, por lo cual no se está faltando al principio de equidad tributaria.

3.6. Prescripción y Caducidad en materia de Devolución.

El párrafo décimo quinto del artículo 22 del CFF precisa que:

“Artículo 22. La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal...
...”.

Concretamente, en cuanto respecta a la devolución, se comenzará a computar el plazo de los 5 años a partir de la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido o se generó el saldo a favor. Dicho plazo se interrumpe cuando se presente alguno de los dos supuestos contemplados en el párrafo segundo del artículo 146 del CFF, mismos que son la gestión de cobro por parte del acreedor o bien, el reconocimiento expreso o tácito de la existencia del crédito en cuestión. En cuanto respecta a la materia de devolución, una vez presentada la solicitud de devolución del pago de lo indebido o del saldo a favor, se tiene

por interrumpido el plazo para que fenezca la prescripción de dicho derecho, debido a que ésta es considerada una gestión de cobro, en esta tesitura, la siguiente jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN argumenta:

“PAGO DE LO INDEBIDO O SALDO A FAVOR. LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCIÓN CONSTITUYE UNA GESTIÓN DE COBRO QUE NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE PRESCRIBA LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVERLO, SI EL CONTRIBUYENTE DESISTE DE SU SOLICITUD O LA AUTORIDAD LO TIENE POR DESISTIDO ANTE SU OMISIÓN ABSOLUTA DE ATENDER UN REQUERIMIENTO.

Conforme a los artículos 22, párrafos primero y antepenúltimo, y 146 del Código Fiscal de la Federación, la solicitud de devolución de un pago de lo indebido o de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de 5 años para que prescriba la obligación de la autoridad fiscal de devolver esos conceptos. Ahora bien, tanto el desistimiento presunto o tácito contenido en los párrafos quinto y sexto del citado numeral 22 -que sólo puede darse cuando el contribuyente omite en absoluto aclarar su solicitud de devolución, o bien, atender un requerimiento de información o documentación-, como el expreso previsto en el antepenúltimo párrafo del propio numeral, tienen como resultado que la autoridad fiscal deje de resolver sobre las solicitudes de devolución presentadas por los particulares, a fin de obtener la devolución de un pago de lo indebido o de un saldo a favor, por lo que no sólo cuando el desistimiento es expreso, sino también cuando es presunto o tácito, se produce la consecuencia de que se considere a la solicitud de devolución como una gestión de cobro que no interrumpe el plazo para que opere la prescripción de la obligación de la autoridad fiscal de devolver el numerario correspondiente, en la medida en que en los dos supuestos existe una manifestación, positiva o negativa, de no continuar con el trámite de la devolución, independientemente de la vía en que se llegue a esa convicción. Lo anterior, en el entendido de que el desistimiento tácito o presunto se da únicamente cuando el contribuyente omite en absoluto o ignora los requerimientos que la autoridad fiscal le haya formulado a fin de aclarar, verificar o perfeccionar la solicitud respectiva, pues sólo así se entiende que ha expresado su intención de abandonar la solicitud consciente de las consecuencias que ello acarrea.

Contradicción de tesis 324/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 18 de septiembre de 2013. Mayoría de cuatro votos. Disidente y Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas.

Tesis de jurisprudencia 150/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de octubre de dos mil trece.”

La jurisprudencia anterior precisa ciertos lineamientos a seguir para que se pueda hacer valer la solicitud de devolución como una gestión de cobro que dé como consecuencia la interrupción del plazo de prescripción para que el contribuyente pueda requerir al SAT la devolución de las cantidades que le son debidas.

Partiendo de la idea anterior, es preciso señalar que cuando transcurre el plazo de los 5 años contados a partir de que el contribuyente realizó el pago de lo indebido o generó el saldo a favor, éste pierde el derecho otorgado por las disposiciones fiscales para exigir su devolución; lo anterior en razón a que la prescripción en materia de devolución opera en perjuicio del sujeto pasivo, quien es acreedor frente a la autoridad fiscal, de tal manera que si el sujeto pasivo pierde su derecho, la figura jurídica de la prescripción operará en forma favorable para el deudor, que es el SAT.

Se considera que el criterio del Alto Tribunal es razonable, ya que si se llegase a considerar como gestión de cobro a toda solicitud de devolución, esto es, sin importar que el contribuyente que la presente dé seguimiento a la misma o no, se permitiría a estos sujetos pasivos el uso indiscriminado de este mecanismo. Dicho en otras palabras, bastaría con que un contribuyente presentara ante el SAT su solicitud de alguna cantidad derivada de un pago de lo indebido o de un saldo a favor para que el plazo de 5 años para que opere la prescripción se interrumpa, sin importar que después de presentada, el contribuyente dejará de mostrar interés en la misma y simplemente hiciera caso omiso de dicha solicitud. Por lo que al prever esta situación, la autoridad fiscal tiene el derecho de poder restringir esta gestión de cobro cuando no se le dé seguimiento a la solicitud, incumpliendo con los requerimientos durante el procedimiento de solicitud de devolución, evitando con ello que el contribuyente emplee esta

mecánica con la finalidad de que se dé la inoperancia de la prescripción por un tiempo indefinido, puesto que podría presentar diversas solicitudes y éstas al interrumpir el plazo traerían como consecuencia que se volviera a computar desde cero, por tanto, la figura de la prescripción perdería su naturaleza jurídica.

En lo que respecta a la caducidad en materia de devolución, se aplicarán las mismas formalidades estipuladas en el artículo 67 del CFF, toda vez que el SAT se encuentra facultado para ejercer durante o después del procedimiento de solicitud de devolución, las facultades de comprobación precisadas en las fracciones II y III del numeral 42 del CFF, es decir, revisión de gabinete y visita domiciliaria; sustentándose en su facultad discrecional, con el objeto de cerciorarse de la procedencia de las cantidades solicitadas por los particulares por concepto de saldos a favor o bien, de pagos no debidos. Facultades que al no ser ejercidas en los plazos consagrados por la ley fiscal, se pierden en perjuicio de la autoridad, viéndose impedido dicho órgano desconcentrado, para verificar la procedencia de las cantidades requeridas por los sujetos pasivos una vez configurada la caducidad.

CAPÍTULO IV.

PERJUICIO OCASIONADO AL CONTRIBUYENTE POR LA ACTUACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO.

4.1. Problemática de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación una vez concluido el procedimiento de solicitud de devolución, hasta en tanto no caduquen.

Si bien es cierto, las facultades de comprobación implementadas durante el procedimiento de solicitud de devolución, son un derecho otorgado por las propias disposiciones fiscales al órgano desconcentrado conocido como SAT, para efecto de corroborar si las cantidades que los sujetos pasivos le requieren por concepto de pagos no debidos, o bien, de saldos a favor generados en la presentación de sus declaraciones, son procedentes o no; también lo es que al momento en que dichas prerrogativas a favor de esta autoridad, se aplican una vez concluido el procedimiento establecido en el párrafo sexto de artículo 22 del CFF, es decir, después de haberse efectuado la devolución de las cantidades solicitadas por los particulares, y el SAT resuelve que no eran procedentes aquellas cantidades ya devueltas en favor de los sujetos pasivos, se genera un perjuicio económico para estos últimos, toda vez que al resultar improcedentes las devoluciones, éstos se ven obligados a reintegrar al fisco aquellos montos, debidamente actualizados, así como los recargos generados desde el momento en que les fue efectuado el depósito de la devolución correspondiente hasta aquél en que el SAT tenga a su disposición las cantidades requeridas.

La permisión al SAT del ejercicio de sus facultades de fiscalización en materia de solicitud de devolución, sin más limitación que la contemplada en el artículo 67 del CFF, misma que precisa el término de 5 años para que se extingan estas prerrogativas; se encuentra estipulada en el párrafo décimo cuarto del artículo

22 del ordenamiento jurídico enunciado con anterioridad, el cual a la letra establece:

“Artículo 22. Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.
...”

El precepto citado anteriormente, concede a esta autoridad la oportunidad de reservarse el derecho de ejercer sus facultades de comprobación cuando decide no aplicarlas durante el procedimiento de solicitud de devolución, trayendo como consecuencia una falta de certeza jurídica respecto de la orden de devolución emitida por el SAT en la cual se determinó procedente la solicitud, en razón a que aquella orden no es considerada una resolución favorable, ya que este tipo de resoluciones sólo pueden ser modificadas por el TFJA a través de un juicio iniciado por este órgano desconcentrado, por tanto, si este último pretendiera dar reversión a la devolución concedida al particular tendría que ceñirse a este proceso, pero como la orden no es considerada una resolución favorable, el SAT puede en cualquier momento proceder a dejar sin efecto la devolución declarada procedente hasta en tanto no caduque el ejercicio de sus facultades de comprobación. Por tal motivo, el sujeto pasivo a quien le fue entregado el monto solicitado, adolece de seguridad puesto que no sabe si en meses o años posteriores, este órgano desconcentrado decidirá aplicar aquellas facultades para volver a verificar si la solicitud de devolución declarada procedente con anterioridad, realmente se encuentra sustentada en las disposiciones fiscales, de manera que se dé lugar a que esta autoridad fiscal, le imponga la restitución de la cantidad que en su momento, el propio particular pasó a integrar a su patrimonio, viéndose disminuido este último por un monto mayor al correspondiente al de la devolución, siendo que además de

tener que devolver al SAT, la cantidad que se le entregó, debe actualizarla y a su vez, calcular los recargos generados durante el tiempo que tuvo consigo el monto que el SAT ahora le reclama.

No obstante, en dicho precepto se hace referencia a otra figura jurídica de la cual el SAT puede igualmente obtener un beneficio económico al proceder a declarar improcedente la devolución antes concedida al particular, siendo ésta la de los intereses que la autoridad pagó por la demora en la entrega de aquella cantidad que estimó como devolución de forma equivocada, por tanto, aquellos intereses moratorios que éste órgano desconcentrado entregó indebidamente a dicho particular, también les serán requeridos.

De manera que el problema antes referido tenga lugar porque el SAT, cuenta con la libertad de ejercer sus facultades de comprobación después de declarar procedente una solicitud de devolución y dejar a disposición del particular el monto que le requería.

4.1.1. Consecuencias.

Son diversas las consecuencias que se generan cuando el SAT ejerce sus facultades de comprobación después de concluido el procedimiento de solicitud de devolución regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, y procede a requerir al contribuyente las cantidades que le fueron devueltas; algunas de ellas son las que a continuación se enuncian:

4.1.1.1. Vulneración al principio de Seguridad Jurídica del contribuyente.

Para entender el principio de seguridad jurídica es necesario saber qué se entiende por seguridad, siendo ésta definida como la “pretensión humana de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás”¹, es decir, que implica

¹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Op. cit., p. 81.

para el sujeto una certeza respecto a los resultados y consecuencias generadas en todas y a cada una de las relaciones que tiene con aquellos sujetos con los cuales se encuentra vinculado. Ahora bien, si se le adiciona la palabra jurídica, se estaría haciendo alusión a que dicho particular, sabiendo que las disposiciones jurídicas fiscales están encargadas de regular todo lo referente a los actos y la forma de actuar de los sujetos que son parte de la relación jurídica tributaria, tiene la certidumbre de que todo aquello exigido por el sujeto activo de dicha relación, se encuentra respaldado en los ordenamientos jurídicos de la materia y que por tanto, no se le puede reclamar más de lo que por ley debería. Es por ello que se define a ésta como “un orden jurídico esencialmente limitador de la actividad del Estado en relación con el gobernado”², ya que con ello se garantiza a los particulares, que las autoridades, en caso concreto, el SAT, no actuará de forma arbitraria en razón a que las disposiciones fiscales le impiden que se exceda en el ejercicio de sus funciones, evitando que se origine algún perjuicio para los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

En cuanto respecta a la seguridad jurídica en materia tributaria, la primera sala de la SCJN dispone lo siguiente:

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente

² Ídem.

a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce.”.

Del criterio jurisprudencial antes referido, es menester abordar dos puntos relevantes, uno de ellos, es el que refiere que la seguridad jurídica es vista desde dos aspectos distintos, uno positivo, en razón a que la legislación de cada materia brinda a los gobernados certeza jurídica, mientras que el aspecto negativo, refiere que las disposiciones jurídicas son empleadas por los particulares, como medio para auxiliarse al presentarse alguna arbitrariedad de las propias dependencias del Estado, mismas que vulneran su esfera jurídica. El segundo punto a tratar, es el que hace mención que la seguridad jurídica en

materia tributaria, tiene como finalidad primordial, lograr que los sujetos cuenten con la certeza de la legislación a aplicar en determinada situación, esto es, que exista claridad y el mayor desarrollo en aquellas disposiciones jurídicas que son aplicables a un caso en concreto; además de velar porque las autoridades no actúen de manera arbitraria o bien, no se excedan en el ejercicio de sus funciones.

Ahora bien, no basta con que la legislación fiscal se encuentre investida de seguridad jurídica, puesto que en sus preceptos legales se llegan a encontrar regulados procedimientos, con sus respectivas formalidades, limitaciones de actuar de las partes, etcétera, pero que aun estando plasmados en los ordenamientos jurídicos legales, es decir, brindando certeza jurídica a los gobernados, en razón a que de su lectura logran saber a qué atenerse; de la aplicación de aquéllos, se generan perjuicios a alguna de las partes relacionadas, mismos que se justifican debido a que se está aplicando lo dispuesto en las disposiciones jurídicas, es decir, que se encuentra sustentado en la ley.

La problemática mencionada con anterioridad, tiene lugar en materia de devolución de cantidades originadas por la generación de saldos a favor o pago de lo indebido, ya que si bien es cierto, existen preceptos jurídicos que regulan la actuación del SAT en este procedimiento, en ellos también se vislumbra que se deja al sujeto pasivo en un estado de incertidumbre jurídica, en razón a que el propio ordenamiento fiscal brinda a esta autoridad una desmedida libertad para ejercer sus facultades de comprobación, pudiendo hacerlo durante el procedimiento en comento o bien, una vez concluido; de manera que si lo hace al momento posterior a la conclusión de aquél, el particular desconoce totalmente si habrá de ser o no, sujeto a estas facultades de fiscalización.

En este sentido, el párrafo décimo cuarto del artículo 22 del CFF señala que cuando el SAT no ejerce sus facultades de comprobación durante el

procedimiento de solicitud de devolución, se deja a salvo su derecho para ejercerlas en un momento posterior, hasta en tanto no caduque dicha prerrogativa, puesto que la orden de devolución que se emite al término del procedimiento no implica que sea una resolución favorable para el contribuyente, dando opción a que este órgano desconcentrado pueda variar el criterio por el cual decidió que fuera procedente en su momento. Es precisamente este párrafo el cual genera la falta de certeza jurídica de la situación del contribuyente, puesto que aun habiéndose decretado a su favor la devolución y teniendo a disposición la cantidad solicitada, éste no cuenta con la seguridad de que posteriormente, sea sujeto a un procedimiento de corroboración de la procedencia de ese monto devuelto, siendo que si llegase a suceder, y se decretara que la cantidad devuelta era improcedente, deberá reintegrar al SAT una cantidad mayor a la que en su momento le fue entregada por este órgano desconcentrado por concepto de devolución.

Por lo cual, las disposiciones jurídicas fiscales, deben estar investidas de este principio de seguridad y más allá de lo consagrado en dicho principio, deben reflejar la igualdad de derechos brindados a cada una de las partes que intervienen en las relaciones jurídicas tributarias en materia de devolución, sin favorecer más a alguna de ellas.

4.1.1.2. Detrimento Económico en el patrimonio del contribuyente.

Partiendo del entendido que el patrimonio es “el conjunto de bienes, pecuniarios y morales, obligaciones y derechos de una persona, que constituyen una universalidad de derecho”³, es decir, todo aquello perteneciente al sujeto, que generalmente tiene un valor económico y que por tanto, todo patrimonio gira en torno a un eje pecuniario; en esa tesitura, es preciso hacer mención del impacto negativo que se genera en el patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, cuando tiempo después de haber recibido la cantidad que solicitó por

³ GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, El Patrimonio. El pecuniario y el moral o derechos de la personalidad, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1995, p. 45.

concepto de devolución ante el SAT, se le requiere en virtud a que se comprueba que no procedía esa entrega de efectivo; por ejemplo, si un contribuyente hace un pago no debido a favor del SAT por una cantidad correspondiente a \$5,700.00 y procede a solicitar su devolución llevando a cabo el procedimiento regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, y este órgano desconcentrado procede a devolver dicho monto sin haber ejercido sus facultades de comprobación, realizando el depósito correspondiente el día 4 de septiembre de 2012; y posteriormente en el año de 2016, el SAT decide ejercer sus facultades de comprobación con la intención de verificar la procedencia del monto devuelto a aquel contribuyente hace unos años, resolviendo que la devolución de aquella cantidad no tenía un sustento legal, por lo cual procede a exigir su entrega el día 13 de mayo del mismo año. Ante esta situación, el contribuyente tendría que devolver al SAT la cantidad de \$5,700.00 declarada procedente en la orden de devolución con su respectiva actualización y los recargos generados durante el tiempo transcurrido entre el 4 de septiembre de 2012 y la fecha en que el particular efectúe la entrega de dicho monto. De manera que este sujeto pasivo, deba pagar la cantidad de \$6,458.67 correspondiente al monto de la devolución debidamente actualizado y la cantidad ascendiente a \$3,284.23 por concepto de recargos, esto es, se ve afectado en su patrimonio, ya que tiene la obligación de devolver al SAT un monto de \$4,042.90 adicional a aquellos \$5,700.00 correspondientes a la cantidad original, que fue solicitada y le fue devuelta por al SAT en el año 2012. Situación que no hubiera pasado si este órgano desconcentrado desde la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución hubiera ejercido sus facultades de comprobación y decretado que no era procedente aquella cantidad requerida, lo que genera un menoscabo en el patrimonio del contribuyente.

Por otra parte, el subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes en la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) comentó lo siguiente: “tenemos que reconocer que a ninguna

autoridad fiscal le gusta devolver impuestos, están hechos para cobrarlos y desde ahí partimos de una situación compleja”⁴, haciendo énfasis en que la autoridad fiscal tiene como principal finalidad la de recaudar ingresos a favor del Estado, es decir, que por regla general son las autoridades fiscales las que deben recibir de los particulares, un capital a su favor, y que por tanto, pensar en que dichas autoridades fiscales, deban a su vez, entregar montos de dinero a aquellos sujetos pasivos, es algo difícil de concebir, siendo esta situación, una problemática que año con año tiene lugar, ya que los contribuyentes requieren sus cantidades correspondientes por concepto de devolución al SAT y este órgano desconcentrado tarda mucho en cumplir, siendo que es una de las obligaciones que tiene, por así señalarlo las disposiciones fiscales; abusando con ello de la evidente intervención directa que tiene en la esfera jurídica del sujeto pasivo, principalmente, sobre su patrimonio, respaldando ese mal actuar en la función primordial que como autoridad fiscal le es conferida, la cual es recaudar contribuciones y demás ingresos derivados de aquéllas.

4.2. Necesidad de limitar el ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria únicamente durante el procedimiento de solicitud de devolución.

Considerando los puntos anteriormente analizados, es por lo que resulta necesario que el SAT ejerza sus facultades de comprobación en materia de devolución durante el procedimiento consagrado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, debido a que si se permite que lo haga una vez concluido, se estaría generando otro acto de molestia para el particular, siendo que durante el procedimiento de solicitud de devolución éste fue sujeto a una serie de requerimientos, cumpliendo con los términos y condiciones exigidos por los ordenamientos fiscales, lo anterior, con la finalidad de que el SAT recabara la suficiente información para corroborar si era procedente o no su devolución, por

⁴ GÓMEZ ROBLES, Paulina, En el 2015 el SAT gastó menos en recaudación, pero ingresó más, 1 de Febrero de 2016, 20:54 horas, [en línea]. <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/02/01/2015-sat-gasto-menos-recaudacion-ingreso-mas>

tanto, se considera que este es el momento idóneo para que este órgano desconcentrado las ejerza.

Además, es importante hacer mención del artículo 21 de la LFDC, el cual a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que ocurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de las infracciones tributarias.”.

Del precepto antes referido, se infiere que la autoridad fiscal debe presumir como cierto todo aquello realizado por los sujetos pasivos, y la carga de la prueba para demostrar la falta de certidumbre en dichas actuaciones y por ende, imponer las infracciones correspondientes, le compete únicamente a ésta. Haciendo énfasis en que dicho numeral refiere que la presunción de la buena fe de los sujetos pasivos, se debe considerar únicamente para la determinación de las infracciones, es preciso mencionar el siguiente criterio 4/2016/CTN/CS-SASEN emitido por la PRODECON, mismo que a la letra indica:

“BUENA FE. ES UNA PRESUNCIÓN INICIAL QUE EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE RESPETAR LA AUTORIDAD FISCAL AL PRACTICAR AUDITORÍAS. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias. Al respecto, esta Procuraduría estima que dicho principio no sólo debe ceñirse al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, sino que también haciendo una interpretación extensiva y progresiva, conforme lo mandata el artículo 1° Constitucional, debe extenderse a otros ámbitos del Derecho Tributario, en específico a la intención en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales que tienen a su cargo los pagadores de impuestos. De esta manera, con base en dicho principio, la autoridad tributaria debe partir de la presunción del contribuyente como un sujeto que tiene el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes fiscales, salvo prueba en contrario. En este sentido, la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, debe partir de que el contribuyente actúa conforme al orden jurídico sin simulación o dolo, debiendo

hacer una revisión sistemática y analítica de la documentación y contabilidad de éste para estar en aptitud de desvirtuar la presunción de buena fe, con lo que se evitará catalogarlo a priori como un sujeto incumplido, toda vez que los elementos que aporte durante la revisión son los que servirán de base para determinar si en efecto el contribuyente incumplió o no con sus obligaciones”.

El criterio sustantivo antes referido, permite hacer una amplia interpretación del precepto 21 de la LFDC, puesto que la autoridad fiscal tiene la obligación de otorgar a todos los sujetos pasivos, la presunción de buena fe, siendo esta aplicable para todos los aspectos en materia fiscal, no sólo limitándose a la determinación de multas e infracciones. De igual modo, se debe presumir la buena fe del contribuyente cuando realiza su solicitud de devolución de alguna cantidad pagada al SAT, sin ser debida.

Por ello, en materia de devolución, corresponde a la autoridad fiscal indagar a los sujetos pasivos para detectar si existe algún motivo para determinar que la devolución solicitada por aquéllos es improcedente; por lo que al SAT se le brinda la opción de decidir si aplica o no sus facultades de comprobación durante el procedimiento de solicitud de devolución, de manera que si de la documentación e información recabada con el o los requerimientos realizados, se presume que las cantidades solicitadas no resultaron de un saldo a favor o no constituyen una cantidad pagada en forma indebida, éste las tenga que ejercer durante la tramitación de dicho procedimiento, con el propósito de tener pruebas que le permitan argumentar la razón por la cual las determinaciones realizadas por los sujetos pasivos, de las cuales se desprende una cantidad a devolver, son erradas y por tanto concluir que la solicitud de devolución es totalmente improcedente. Situación que claramente acontece cuando los sujetos pasivos requieren al SAT la devolución de cantidades derivadas de saldos a favor generados en las presentaciones de sus declaraciones correspondientes, como bien lo precisa la tesis aislada emitida por la primera sala de la SCJN, misma que señala lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO

FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL.

La devolución de saldos a favor prevista en el citado numeral reviste la naturaleza jurídica de una obligación legal estatal cuyo origen, fundamentalmente, se sustenta en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien el Estado tiene derecho a obtener de los contribuyentes los tributos previstos en la ley, cuando éstos pagan en exceso conforme a lo ordenado legalmente, el citado principio exige que el fisco federal devuelva lo indebidamente percibido. En este sentido, la operación de determinación del tributo la lleva a cabo el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo del principio de buena fe, le permite conforme al indicado precepto constitucional calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias, lo cual goza de la presunción de certidumbre, es decir, del reconocimiento formal por dicho sujeto del nacimiento y determinación en cantidad líquida de una obligación preexistente, por lo que esa determinación atribuible al particular es válida jurídicamente y produce todos sus efectos legales, hasta en tanto no se demuestre lo contrario, ya sea por una rectificación del contribuyente o por una declaración de ilegalidad de aquéllas.

Amparo en revisión 289/2012. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.”.

Del criterio anterior, se denota que las autodeterminaciones de los sujetos pasivos en las cuales generen saldos a su favor, gozan de una presunción de certidumbre, esto es, que se da por hecho que todo lo enterado al SAT en las declaraciones que cada uno de ellos presenta, es verídico, en otras palabras, que los datos generados en dichos cálculos son acordes a los ingresos que éstos generan por concepto de las actividades económicas que realizan, y por ende, si de aquellas determinaciones se llegase a originar algún saldo a favor, éstos también gozarían de dicha presunción.

En cuanto respecta al ejercicio de las facultades de comprobación del SAT una vez concluido el procedimiento de solicitud de devolución, es importante hacer

evidente que las partes, sujeto pasivo y sujeto activo, no se encuentran bajo un mismo marco de igualdad, ya que al sujeto pasivo, es decir, al gobernado, se le aplican las disposiciones fiscales de manera más rigurosa que al SAT, lo anterior en razón a que al particular se le exige que cumpla con los requerimientos señalados por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, bajo el apercibimiento que de no hacerlo en tiempo y forma se tendrá en ciertos casos, por no presentada su solicitud de devolución y en otros, por desistido de aquélla; además de ser sujeto a alguna infracción establecida en el artículo 81 del código referido con anterioridad y por consecuencia, verse obligado a entregar al fisco, cierto monto por concepto de la multa que le fuere impuesta. Mientras que el SAT, tiene la libertad de ejercer sus facultades de comprobación en los términos del artículo 22-D del CFF, ya sea durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución o bien una vez concluido. Si las ejerce al haber finalizado dicho procedimiento, se genera un perjuicio en el contribuyente, principalmente económico, dado que corre con el riesgo de que al finalizar las facultades de comprobación, se determine que éste debe devolver la cantidad que le había sido entregada con anterioridad, misma que pasó a formar parte de su patrimonio y de la cual hizo uso en cierto momento.

Para mayor entendimiento, ubíquese a un contribuyente que solicita una devolución por un pago de lo indebido, y en cuyo procedimiento, el SAT aun percatándose que no tenía suficiente información para verificar la procedencia de dicha cantidad solicitada, declara que se lleve a cabo la entrega del monto requerido por el particular, para después de algunos años, decidir aplicar sus facultades de comprobación para efecto de corroborar aquella procedencia de la solicitud, por lo cual concluye que no debió devolver al contribuyente la cantidad que pedía y procede a requerírsela.

Si se analiza el supuesto enunciado con anterioridad, se observa que el decidir si procedía o no la orden de devolución sin haberse ejercido las facultades de

comprobación durante el procedimiento de solicitud de devolución regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, genera para la autoridad fiscal un beneficio económico sustancial, puesto que si al momento de decidir aplicar sus facultades durante ese procedimiento, se hubiera decretado que no procedía la cantidad requerida, el SAT no hubiera tenido que hacer ninguna erogación pero tampoco obtendría beneficio económico alguno; mientras que devolver para después requerir el monto devuelto actualizado, con recargos e inclusive, interese; en este caso le resulta más conveniente, puesto que no solamente recupera la cantidad que en cierto momento entregó al contribuyente, estando consciente que la verificación de su procedencia no había sido realizada de forma debida, sino que además de que obtiene el monto correspondiente a dicha devolución, procede a requerir otras cantidades derivadas de cuestiones económicas y accesorias de la suerte principal. De ahí que se concluya que este órgano desconcentrado utiliza esta oportunidad de aplicar o no las facultades de comprobación durante el procedimiento de solicitud de devolución, a su conveniencia y en vista de lograr obtener una mayor recaudación por parte del particular.

Por otra parte, es importante señalar que toda autoridad fiscal debe conducir su actuación bajo ciertos principios rectores, como bien dispone el artículo 13 de la LFPA, el cual a la letra establece:

“Artículo 13. La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe”.

Al respecto, es preciso destacar el principio de buena fe que debe tener la autoridad fiscal al momento de llevar a cabo cualquier procedimiento administrativo, en caso concreto, el procedimiento de solicitud de devolución, esto es, que el SAT tiene que conducirse con honradez, respetando en todo momento, las disposiciones fiscales que lo rigen, sin buscar generar un perjuicio para el particular a cambio de obtener un beneficio para sí mismo.

La jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito que a continuación se enuncia, hace referencia a esta situación, y establece lo siguiente:

“DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS. SU DERIVACIÓN INMEDIATA Y DIRECTA DEL PRINCIPIO GENERAL DE BUENA FE.

La buena fe se define como la creencia de una persona de que actúa conforme a derecho; constituye un principio general del derecho, consistente en un imperativo de conducta honesta, diligente, correcta, que exige a las personas de derecho una lealtad y honestidad que excluya toda intención maliciosa. Es base inspiradora del sistema legal y, por tanto, posee un alcance absoluto e irradia su influencia en todas las esferas, en todas las situaciones y en todas las relaciones jurídicas. Ahora bien, a partir de este principio, la doctrina y la jurisprudencia han derivado diversas instituciones, entre las que por su importancia para la resolución de problemas jurídicos destaca la llamada doctrina o teoría de los actos propios, que deriva de la regla consignada en el brocardo que reza: venire contra factum proprium, nulla conceditur, la cual se basa en la inadmisibilidad de que un litigante fundamente su postura al invocar hechos que contraríen sus propias afirmaciones o asuma una actitud que lo coloque en oposición con su conducta anterior y encuentra su fundamento en la confianza despertada en otro sujeto de buena fe, en razón de una primera conducta realizada, la cual quedaría vulnerada si se estimara admisible aceptar y dar curso a una pretensión posterior y contradictoria.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 614/2011. 8 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: María Estela España García.

Amparo directo 183/2012. Comunicaciones Nextel de México, S.A. de C.V. 19 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: Ariadna Ivette Chávez Romero.

Amparo en revisión 85/2012. Ileana Fabiola Terán Camargo. 19 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: Ariadna Ivette Chávez Romero.

Amparo directo 237/2012. Mireya Leonor Flores Nares. 10 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Neófito López Ramos. Secretario: José Luis Evaristo Villegas.

Amparo en revisión 96/2014. Isaac Romano Metta. 15 de enero de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Laura Díaz Jiménez, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial

del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretaria: Nashieli Simancas Ortiz.

Esta tesis se publicó el viernes 24 de abril de 2015 a las 9:30 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 27 de abril de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.”

En cuanto al criterio antes referido, se puntualiza la idea de conducirse con buena fe, esto es, de actuar con base en este principio rector durante cualquier conducta y relación jurídica. Lo anterior, implica que todo aquel sujeto debe actuar sin que obre en sus intenciones malicia con la finalidad de perjudicar a otros. Por lo que, se considera que si el SAT, decide entregar las cantidades solicitadas por el sujeto pasivo sin constatar su procedencia al 100%, sabiendo que ejerciendo sus facultades de comprobación en un tiempo posterior, el beneficio económico que obtendría sería mucho mayor del que pudo obtener si hubiera determinado que no procedía la solicitud de la devolución durante la tramitación del procedimiento de solicitud regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, estaría actuando de mala fe, generando un perjuicio para la parte solicitante.

En este mismo contexto, el criterio 43/2013/CTN/CS-SASEN sustentado en la recomendación sistémica DGAS/RS/001/2013 emitida por la PRODECON, enuncia lo siguiente:

“DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN.

Un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, flexible en la aplicación de las normas. Los contribuyentes tienen el derecho a una buena administración que debe observar los principios de eficacia, equidad, simplificación administrativa, proximidad, desconcentración funcional y territorial, coordinación, buena fe, confianza y transparencia. De esta forma, las mejores prácticas se materializan cuando las autoridades fiscales adoptan los principios referidos en sus relaciones con los contribuyentes y en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos.”.

Del criterio sustantivo anterior, se desprende que cualquier particular que recurra a la administración pública debe contar con la seguridad que se llevará un procedimiento adecuado, debido a que dicha administración pública gira en torno a una serie de principios que la rigen, de los cuales no debe prescindir, ya que la finalidad de aquéllos es que se respeten y se permitan hacer valer los derechos que cada uno de los particulares tiene de conformidad con las disposiciones jurídicas fiscales. Siendo importante hacer mención que en el anterior criterio, la buena fe, figura dentro de aquellos principios elementales a aplicar por parte de las autoridades fiscales.

Así también, el SAT, al ser una autoridad administrativa, tiene como deber, llevar a cabo todas las actuaciones necesarias para efecto de lograr un desempeño eficiente, velando por la resolución de las problemáticas de forma proactiva, es decir, que al encontrar inconsistencias en las situaciones a resolver, debe emprender las acciones necesarias para que sean subsanadas. De ahí que el criterio sustantivo 42/2013/CTN/CS-SASEN sustentado en la recomendación sistémica DGAS/RS/001/2013 emitida por la PRODECON, refiera lo siguiente:

“DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LAS MEJORES PRÁCTICAS SE MATERIALIZAN CUANDO LAS AUTORIDADES INTERVIENEN PARA EVITAR ERRORES REITERADOS.

Una sana práctica de la administración tributaria frente a los contribuyentes, consciente de los derechos de éstos, es la de responder positiva y eficazmente a las demandas de los ciudadanos. Así, una autoridad comprometida con los derechos de los contribuyentes no debe limitarse pasivamente a observar y dejar pasar las posibles irregularidades que puede cometer el contribuyente al momento de pretender dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, sino que debe orientar, señalar las prácticas que estime equivocadas e, inclusive, intervenir activamente para evitar la reiteración de errores por parte de los sujetos obligados; pues si bien es cierto que la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, también lo es que a las autoridades fiscales les importa primordialmente el cumplimiento de la ley fiscal, y no los posibles réditos (sanciones) que genere su incumplimiento”.

Enfocando este criterio en materia de devolución, se considera que el SAT, al encontrar irregularidades durante la tramitación del procedimiento contemplado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, que le hagan presumir que el monto requerido por los particulares no procede, debe aplicar las facultades de comprobación correspondientes precisamente durante ese momento, en razón a que no puede dejar pasar aquellas inconsistencias, sino que tiene que orientar y argumentar al particular las razones por las cuales encuentra dudosa la procedencia de su solicitud, así como señalar los criterios por los cuales llegó a esa conclusión para que aquellos sujetos procedan a hacer lo conducente.

4.3. Propuesta para reformar los párrafos Noveno y Décimo Cuarto del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Es necesario que al artículo 22 del CFF le sean realizadas ciertas modificaciones que permitan vislumbrar de su lectura y aplicación, un procedimiento que garantiza para los sujetos pasivos, una mayor certidumbre jurídica y por consecuencia, una protección hacia su patrimonio, en razón de ser este último en ámbito de mayor vulneración durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, y momentos posteriores a aquél, por lo cual se procede a plasmar la siguiente:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS:

La fracción cuarta del artículo 31 de la CPEUM consagra uno de los principales fines del Estado en materia fiscal, ya que en ella se plasma la prerrogativa que tiene éste para recaudar ingresos por concepto de contribuciones, para destinarlos al gasto público y satisfacer con ello las necesidades de la sociedad. Es por esta razón que el Estado a través del SAT, se encarga de verificar que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones fiscales, y en caso de no hacerlo, realizar la determinación y liquidación correspondiente.

Ahora bien, cuando los sujetos pasivos proceden a dar cumplimiento a esas obligaciones fiscales, puede suceder que se generen cantidades a su favor, mismas que tienen derecho a exigir al SAT, de conformidad con las disposiciones fiscales correspondientes. Lo anterior, implica para el SAT y por ende para el Estado, una erogación de capital, por lo que debe tener la certeza de que realmente esos montos que le son requeridos, tienen que reintegrarse a favor de aquellos sujetos pasivos; para ello el artículo 22 del CFF, prevé los términos en que debe llevarse este procedimiento de solicitud de devolución.

El precepto jurídico referido con anterioridad, ha sufrido diversas modificaciones, siendo una de las más trascendentes la efectuada mediante el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el subsidio para el empleo, publicado en el DOF el primero de octubre de dos mil siete, el cual señala que el SAT podrá ejercer sus facultades de comprobación con la finalidad de cerciorarse que las cantidades solicitadas son procedentes, aplicando éstas de forma adicional al procedimiento consagrado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF; no obstante con permitirle a esta autoridad fiscal el ejercicio de aquéllas, el propio legislador, prevé que cuando el SAT declara procedentes las cantidades solicitadas sin haber ejercido esas facultades de fiscalización durante dicho procedimiento, deja a salvo su derecho de aplicarlas una vez concluido el procedimiento referido con anterioridad; situación que genera en el sujeto pasivo una incertidumbre jurídica puesto que no tiene la seguridad de que una vez teniendo a disposición el monto que le fue devuelto, pudiera nuevamente ser sujeto a un procedimiento de verificación de procedencia de la devolución, con el riesgo de que al concluir, se decreta que debe devolver la cantidad integrada a su patrimonio con anterioridad, así como la respectiva actualización, recargos e intereses a favor del SAT.

Posteriormente, el dieciocho de noviembre de dos mil quince se publicó en el DOF, el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, a través del cual se adiciona el artículo 22-D al CFF, precepto jurídico que integra lo referente a las facultades de comprobación ejercidas en el procedimiento de solicitud de devolución, mismo que fue adicionado porque a criterio de los legisladores, el artículo 22 del código antes referido, no era claro respecto de los lineamientos a seguir para efecto de aplicar las facultades de comprobación en materia de devolución. Debiendo señalar que, si bien es cierto, con la entrada en vigor de esta reforma, es más clara la reglamentación de este ejercicio de facultades del SAT durante dicho procedimiento, ésta no cumple con la finalidad de velar porque no se violenten los derechos del contribuyente, puesto que en aquella reforma, se sigue manteniendo subsistente el párrafo décimo cuarto del artículo 22 del CFF, el cual a la letra indica lo siguiente:

“Artículo 22. Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.
...”

Vislumbrándose que al permitirle al SAT el ejercicio de sus facultades de comprobación una vez concluido el procedimiento de solicitud de devolución y aun habiendo declarado que dicha solicitud era procedente, para el particular genera una nula certeza de que posteriormente esa cantidad que requirió y que en su momento le fue declarada legalmente procedente, le sea requerida a favor de esta autoridad fiscal con las consecuencias de derecho que de ello derivan, provocando para éste, un detrimento en su patrimonio, debido a que

su poder adquisitivo se vería lesionado al tener que desprenderse de un monto mucho mayor al entregado por el SAT en la orden de devolución decretada a su favor.

La situación prevista en dicho párrafo del artículo en comento, se logra mitigar si se limita el ejercicio de estas facultades de comprobación de la autoridad fiscal a un momento específico, no dando lugar a ejercerlas después de concluido el procedimiento de solicitud de devolución regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, para con ello generar para el solicitante de la devolución, la seguridad de que se está realizando una adecuada verificación de la procedencia de sus saldos a favor generados o bien, de los pagos realizados sin ser debidos; toda vez que se llevaron a cabo las diligencias y requerimientos exigidos por el SAT, impidiendo con esto, que se determine erróneamente la procedencia de alguna devolución, puesto que si esta autoridad fiscal se percata que existen inconsistencias en tal procedimiento y estima necesario el ejercicio de sus facultades de comprobación, se vería obligada a hacerlas valer durante el procedimiento seguido por ley, de manera escrupulosa y más detallada, teniendo la posibilidad de exigir que los solicitantes exhiban documentos e información adicional con la finalidad de asegurarse de la procedencia de las cantidades que le son requeridas.

Es así como se propone la presente iniciativa con proyecto de reformar los párrafos Noveno y Décimo Cuarto del artículo 22 del CFF para quedar como sigue:

Se adiciona un párrafo décimo al artículo 22 del CFF, para quedar en los siguientes términos:

“Artículo 22. ...

Las facultades de comprobación que se precisan en el párrafo anterior, deberán ejercerse únicamente durante el procedimiento de solicitud de devolución consagrado en el párrafo sexto de este precepto jurídico.

...”

Se reforma el párrafo décimo cuarto del artículo 22 del CFF para quedar en los siguientes términos:

“Artículo 22. ...

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución **ejerciendo o no** las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución **implicará** resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

...”

TRANSITORIOS

ÚNICO. Las reformas al artículo 22 del CFF, contenida en el presente decreto, entrarán en vigor a partir del día hábil siguiente al de su publicación en el DOF.

Al realizarse ambas modificaciones, se denota una mayor igualdad para las partes que intervienen en el procedimiento de solicitud de devolución, siendo que tanto los particulares como la autoridad fiscal, es decir, el SAT, tienen que ceñirse a lo establecido en la ley de la materia, como se observa a continuación:

En la primer propuesta de reforma al artículo 22 del CFF, se vislumbra que al limitar el ejercicio de las facultades de comprobación del SAT durante el procedimiento de solicitud de devolución, no se está vulnerando su derecho de ejercerlas, puesto que en ningún momento se le está privando a dicho órgano desconcentrado su ejercicio, ya que éste sigue gozando de la libertad de decidir si aplica o no dichas facultades; siendo consciente que el único momento que tiene para hacer uso de ellas es durante el procedimiento en cuestión.

Por otra parte, en la segunda propuesta de reforma al numeral en comento, se observa que con base en los argumentos vertidos en este trabajo de investigación, se debe modificar el párrafo décimo cuarto para que al establecer que el ejercicio de las facultades de comprobación del SAT únicamente podrá llevarse a cabo durante la tramitación del procedimiento señalado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, implique que la orden de devolución emitida a favor del particular, habiéndose ejercido o no tales facultades, representará para este último una resolución favorable.

El objetivo fundamental de la presente propuesta es contribuir a volver eficiente el procedimiento vigente de la devolución de saldos a favor o pagos de lo indebido; es decir, que cumpla con la finalidad de su creación, que es la de cerciorarse de la procedencia de las solicitudes de devolución presentadas ante el SAT, y sólo podrá efectuarse apropiadamente, no dejándose a salvo el derecho de ejercer sus facultades de comprobación una vez concluido dicho procedimiento, medida que busca asegurar los derechos de los sujetos pasivos a fin de evitar una pérdida económica en el patrimonio de aquéllos.

4.3.1. Ventajas.

La autoridad se verá obligada a ejercer sus funciones en el tiempo debido, por tanto, al no existir un precepto jurídico que le permita posponer el ejercicio de sus facultades de comprobación hasta en tanto no caduquen, el SAT tendría que emplearlas en el momento oportuno, que es el correspondiente al procedimiento de solicitud de devolución, generando con ello, que esta autoridad sea más minuciosa en su actuar, ya que sabiendo que el único momento para ejercer estas prácticas de fiscalización es el antes señalado, se empeñaría por verificar con detalle las solicitudes que le hacen llegar los sujetos pasivos para resolverlas con base en información más sólida.

Se evitaría que el SAT, en un momento posterior al de la puesta a disposición de la cantidad solicitada por los sujetos pasivos, realizara una mala práctica del ejercicio de sus facultades de comprobación; ya que sabiendo que puede valerse de ellas después de entregados los montos requeridos, ésta determina procedentes las devoluciones sin llevar a cabo una verificación rigurosa de las mismas, siendo que al tener cinco años para su ejercicio, opta por ejercerlas tiempo después sabiendo que si resultan ser cantidades improcedentes, obtendrá a su favor un mayor beneficio económico, ya que además de recibir la cantidad que entregó con anterioridad, le será reintegrada la actualización de ésta junto con los intereses procedentes, así como los recargos generados durante el tiempo transcurrido desde la fecha en que puso a disposición la cantidad solicitada hasta aquélla en que el particular le pague.

La autoridad fiscal, al optar por ejercer facultades de comprobación durante este procedimiento de solicitud de devolución, logrará tener la certeza jurídica de que las cantidades que devolverá a los sujetos pasivos, son procedentes, en razón a que su decisión estaría respaldada por un procedimiento exhaustivo que tuvo lugar no sólo con base en lo preceptuado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, sino que también se valió de aquellas prácticas de fiscalización para comprobar su procedencia. Asimismo, el SAT evitaría fraudes que los particulares realicen en su perjuicio con el objetivo de obtener devoluciones que no son procedentes.

El particular no se verá afectado en su riqueza patrimonial, debido a que cuando se resuelva la solicitud de devolución en la que se determine que es procedente, tendrá la certeza jurídica de que la cantidad que pasó a formar parte de su patrimonio, no podrá ser requerida por el SAT en un momento posterior, mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación. Además de que éste tendrá la seguridad de que no podrá volver a ser sometido a otro acto de molestia por parte de este órgano desconcentrado, debido a que durante el procedimiento de solicitud de devolución, le serán aplicadas con rigor las

facultades de comprobación de la autoridad, con la finalidad de confirmar la procedencia de su solicitud.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. La devolución de las cantidades solicitadas por concepto de pago de lo indebido, constituye un derecho legalmente reconocido por las disposiciones fiscales a favor de los particulares; y por ende, una obligación a cargo del SAT. Sin embargo, este derecho no se salvaguarda íntegramente, debido a que una vez otorgado aquel monto requerido por el particular, esta autoridad tributaria tiene la posibilidad de retractarse y negarle a dicho sujeto la prerrogativa anteriormente concedida; situación que genera en el particular inestabilidad jurídica, pues a pesar de haber obtenido la cantidad solicitada, no se encuentra exento de ser sujeto a las facultades de comprobación del SAT en un momento posterior.

SEGUNDA. En materia de devolución, las cantidades solicitadas por concepto de pagos no debidos, gozan de presunción de certidumbre, de manera que, al presumirse sustentadas en la ley de la materia, le corresponde al SAT llevar a cabo todos los actos que considere necesarios para demostrar que éstas no son procedentes, debiendo para ello, fundar y motivar sus decisiones. No obstante, los medios de los cuales se vale este órgano desconcentrado, como son las facultades de comprobación, no cesan después de haberse emitido la orden de devolución, situación que debe regularse, logrando que dicha orden represente para el particular la garantía de que no será molestado nuevamente por el mismo motivo.

TERCERA. Al permitir que el SAT efectúe sus facultades de comprobación una vez concluido el procedimiento de solicitud de devolución, con la pretensión de declarar improcedente una devolución que en su momento procedió, se genera una afectación en el patrimonio del sujeto pasivo, debido a que este órgano desconcentrado no sólo exige la reintegración de la cantidad devuelta sino que también le exige los montos correspondientes a la actualización y los recargos

generados, así como los intereses que en su caso hubiese generado esta autoridad fiscal.

CUARTA. La legislación fiscal permite al SAT la aplicación de sus facultades de comprobación después de concluido el procedimiento de solicitud de devolución; lo anterior, cuando no las ejerció durante la tramitación de aquél y aun así se decretó procedente la devolución del monto requerido. Situación que resulta ser económicamente favorable para este órgano desconcentrado, debido a que ejercer tales facultades después de efectuar una devolución conlleva para éste una obtención de ingresos a su favor, mientras que para el particular, este tipo de acciones se traduce en una merma en su patrimonio; por lo que es urgente que se regule que en materia de devolución, las facultades de comprobación caduquen cuando el procedimiento de solicitud de una devolución se tenga por concluido.

QUINTA. Una vez regulado por las disposiciones fiscales que las facultades de comprobación que se ejercen en materia de devolución deben ejercerse únicamente durante el procedimiento de solicitud de devolución consagrado en el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, el particular que solicitó el monto a su favor tendrá la seguridad de que la cantidad que le fue entregada por el SAT, misma que integró a su patrimonio, no podrá exigírsele después por parte de este órgano desconcentrado mediante el ejercicio de facultades de comprobación, ya que aquéllas deben ser aplicadas de forma rigurosa en el momento oportuno, es decir, durante la tramitación de dicho procedimiento.

SEXTA. Cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación dentro del procedimiento de solicitud de devolución, tendrá la posibilidad de verificar cabalmente que las cantidades que aquellos particulares le están requiriendo son procedentes, y por tanto, evitaría que estos últimos realizaran actos fraudulentos en su contra para obtener los montos que le requieren sin estar sustentados en la ley, mismos que se verían traducidos en un detrimento

en la economía del Estado. Es por ello que, ejercerlas en el momento señalado con anterioridad, implica el desempeño de un procedimiento exhaustivo, mismo que genera para este órgano desconcentrado, certeza en la decisión que debe tomar para declarar procedentes o no las devoluciones que se le requieren.

SÉPTIMA. Si bien es cierto, los pagos no debidos que recibe el SAT por parte de los contribuyentes, devienen de errores generados por dichos sujetos obligados o bien, de las propias declaraciones presentadas ante este órgano desconcentrado; también lo es que aquellas cantidades recaudadas, representan un enriquecimiento ilegítimo por parte de esta autoridad fiscal, por lo cual se encuentra obligada a devolver dichos montos y para ello, es necesario que el SAT aplique sus facultades de comprobación durante el procedimiento regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF para efecto de cerciorarse que las cantidades que le son requeridas representan en realidad pagos que los sujetos pasivos no debían efectuar a su favor.

OCTAVA Si bien es cierto, el párrafo décimo cuarto del CFF se encuentra investido del principio de seguridad jurídica, en razón a que de éste se desprende de manera clara a qué debe atenerse el particular ubicado en dicho supuesto, también lo es que dicha regulación debería limitar el ejercicio de las facultades de comprobación en materia de devolución, ya que el propio párrafo en comento, está permitiendo a la autoridad una desmedida facultad para ejercerlas en un momento posterior al de la declaración de procedencia de la devolución, es decir, aun encontrándose dicha actuación del SAT sustentada en la ley, perjudica al particular que se vio beneficiado con la orden de devolución, generando como consecuencia un detrimento en su patrimonio.

NOVENA. La actuación de la autoridad fiscal debe regirse por principios rectores, uno de ellos es la buena fe; principio que el SAT debe aplicar al momento de detectar inconsistencias o falta de documentación que acredite que la devolución que se está solicitando es procedente, ya que al darse esta

situación éste tendría que optar por ejercer sus facultades de comprobación en el momento de la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución, y no buscar que con la aplicación de tales facultades en momentos posteriores, se genere para éste un beneficio económico y por consecuencia un perjuicio para el particular.

DÉCIMA. Por regla general, para que se configure la caducidad en materia fiscal deben pasar 5 años; dicho término es aplicable en materia de devolución de cantidades pagadas indebidamente. No obstante, es necesario que en este ámbito, el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se limiten, de manera que éstas tengan vida jurídica únicamente durante la tramitación del procedimiento de solicitud de devolución regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, toda vez que al operar tales facultades en un momento posterior y declarar improcedente la devolución, el particular se encontraría obligado a reintegrar no sólo la cantidad devuelta, sino también los montos que resulten de actualizaciones, recargos e intereses; esto es, la disminución en su patrimonio sería mucho mayor que aquel beneficio generado al momento de que la autoridad fiscal pusiera a su disposición la cantidad solicitada.

DÉCIMA PRIMERA. El derecho que tiene el SAT para ejercer sus facultades de comprobación durante el procedimiento regulado por el párrafo sexto del artículo 22 del CFF, actualmente, es ejercido de manera optativa por este órgano desconcentrado, por así establecerlo la legislación en comento. Ahora bien, al establecer que dichas facultades únicamente pueden ser ejercidas durante la tramitación del procedimiento referido con anterioridad, se sigue dejando a salvo el derecho del SAT para optar por empelar o no aquéllas, pero con la diferencia de que no podrá aplicarlas en momento posterior a efectuada la devolución. Esta reforma también genera beneficios para dicha autoridad fiscal, ya que al aplicar tales facultades logra corroborar si la decisión de devolver las cantidades solicitadas por los particulares es correcta.

BIBLIOGRAFÍA.

ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Primera Edición, Editorial UNAM, México, 1975.

ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil, Lecciones de Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal. Colección Textos Universitarios, Décima Edición, Editorial Themis, México, 1995.

BORJA SORIANO, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Segunda Edición, Editorial Iure, México, 2007.

-----, Glosario Jurídico Fiscal, Segunda Edición, Iure Editores, México, 2004.

CARRASO VILLAREAL, Reynaldo, Los Recargos en la Obra Conmemorativa de los 50 años del TFF, Tomo VI, TFF, México, 1988.

DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2011.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 1976.

-----, Derecho Financiero Mexicano, Décimo Novena, Editorial Porrúa, México, 2001.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1985.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, Caducidad y Prescripción según el Código Fiscal de la Federación, en Revista PAF, núm. 55, Segunda Quincena, ECASA, México, 1992.

DORANTES CHÁVEZ, Luis Felipe y GÓMEZ MARÍN, Mónica E., Derecho Fiscal, Primera Edición, Grupo Editorial Patria, México, 2012.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1998.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, Derecho Administrativo, Primera Edición, Editorial McGRAW-HILL, México, 1997.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, Curso de Derecho Tributario Español, Madrid, 1975.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Vigésimo Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1985.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, El Patrimonio. El pecuniario y el moral o derechos de la personalidad, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

ÍSÁINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero Español. Tomo I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Décima Edición, Editorial Cengage Learning, México, 2009.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, Primera Edición, Editorial McGraw-Hill, México, 1995.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Vigésima Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2005.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo 1er. Curso, Sexta Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2011.

-----, Derecho Administrativo. 1er. y 2º. Cursos, Tercera Edición, Editorial Oxford University Press – Harla México, S.A. de C.V., México, 1998.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto, Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México, 2010.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges, Derecho Civil, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 1999.

PONCE CASTILLO, Rodolfo y PONCE GÓMEZ, Francisco, Derecho Fiscal, Décimo Primera Edición, Editorial Limusa, México, 2008.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Primera Edición, Editorial Trillas, México, 1988.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986.

PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México, 1976.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, Segunda Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo Doctrina. Legislación y Jurisprudencia. Primer curso, Vigésima Novena Edición, Editorial Porrúa, México, 2013.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial Oxford University Press, México, 2010.

METODOLÓGICAS

ARELLANO GARCÍA, Carlos, Métodos y Técnicas de la Investigación Jurídica, Primera Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

HERNÁNDEZ ESTÉVEZ, Sandra Luz y LÓPEZ DURÁN, Rosalío, Técnicas de Investigación Jurídica, Segunda Edición, Editorial Oxford University Press, México, 1998.

ROJAS SORIANO, Raúl, El Proceso de la Investigación Científica, Cuarta Edición, Editorial Trillas, México, 1990.

LEGISLATIVAS

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica.

Código Civil Federal.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

JURISPRUDENCIALES

Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Tomo XIV, página 450, **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE.**, Amparo en revisión 220/93. Enrique Crisóstomo Rosado y otro. 7 de julio de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario: Francisco Fong Hernández.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo VI, Diciembre de 1997, página 333, **ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO.**, contradicción de tesis 23/97. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia

Administrativa, del Primer Circuito. 26 de septiembre de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Edgar Humberto Muñoz Grajales. Tesis de jurisprudencia 59/97. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública de veintiséis de septiembre de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Libro 29, Abril de 2016, Tomo III, página 1904, **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. LA NATURALEZA, CONTENIDO Y ALCANCE DEL ACTO TERMINAL SON LOS ELEMENTOS DETERMINANTES PARA DEFINIR SU ESTRUCTURA.**, Amparo en revisión 95/2015. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 6 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Sergio Ballesteros Sánchez. Queja 75/2015. Director General de Investigaciones de Prácticas Monopólicas Absolutas de la Comisión Federal de Competencia Económica. 20 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Sergio Ballesteros Sánchez. Queja 55/2015. Operbes y Bestphone, ambas S.A. de C.V. 20 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Rodolfo Meza Esparza. Queja 100/2015. Total Play Telecomunicaciones, S.A. de C.V. 5 de noviembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Aideé Pineda Núñez. Amparo en revisión 160/2015. Radiodifusora XETAK-AM, S.A. de C.V. 17 de diciembre de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Agustín Ballesteros Sánchez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XXXIV, Agosto de 2011, página 383, **REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO**

PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN., Contradicción de tesis 104/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. 12 de enero de 2011. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Tania María Herrera Ríos. Tesis de jurisprudencia 18/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de enero de dos mil once.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Segunda Sala, Décima Época, Libro 8, Julio de 2014, Tomo I, página 320, **ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA. PARA CUMPLIR CON EL REQUISITO DE LA DEBIDA CIRCUNSTANCIACIÓN DERIVADO DEL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES INNECESARIO QUE EN ELLAS LOS VISITADORES ASIENEN QUE NO SE ACTUÓ EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES.**, Contradicción de tesis 119/2014. Entre las sustentadas por el entonces Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, actual Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 28 de mayo de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas. Tesis y/o criterios contendientes: Tesis XIV. J/2, de rubro: "**VISITAS DOMICILIARIAS, PRÁCTICA DE, EN DÍAS Y HORAS INHÁBILES. SON CASOS EXCEPCIONALES Y DEBE HACERSE CONSTAR ESA CIRCUNSTANCIA EN EL ACTA FINAL DE AUDITORÍA.**", aprobada por el Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VI, Segunda Parte-1, julio-diciembre de 1990, página 427, y el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al resolver el amparo directo 837/2013. Tesis de jurisprudencia 71/2014 (10a.) Aprobada

por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de junio de dos mil catorce.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, Tomo X, Noviembre de 1999, página 22, **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.**, Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, Tomo V, Junio de 1997, página 36, **EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES.**, Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza. Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez. Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca. Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores. Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tomo XXXI, Abril de 2010, página 2675, **TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.**, Amparo directo 346/2008. Las Glorias del Pacífico, S.A. de C.V. 10 de diciembre de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez. Amparo directo 297/2009.

Asesoría y Servicios Playa, S.A. de C.V. 12 de agosto de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez. Amparo directo 557/2009. Secretaría de la Defensa Nacional. 13 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez. Amparo directo 17/2010. Secretaría de la Defensa Nacional. 4 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Edgar Genaro Cedillo Velázquez. Amparo en revisión 88/2010. Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 10 de marzo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Roberto Fraga Jiménez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tomo XV, Febrero de 2002, página 788, **CRÉDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN DEL. SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO (ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).**, Revisión fiscal 33/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. del Pilar Núñez González. Secretaria: Alma Jesús Manríquez Castro.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XIV, Septiembre de 2001, página 465, **CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA.**, Contradicción de tesis 25/2001-SS. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 6 de septiembre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez. Tesis de jurisprudencia 42/2001. Aprobada por

la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de septiembre de dos mil uno.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página 528, **PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.**, Amparo directo en revisión 2514/2012. Probemex, S.A. de C.V. 24 de octubre de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga María Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta Época. Año III. No. 32. Agosto 2003. p. 267, **EL TÉRMINO "PODRÁN" QUE EMPLEAN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN SE REFIERE A UNA FACULTAD REGLADA Y NO DISCRECIONAL.**, Juicio No. 764/02-04-01-6.- Resuelto por la Sala Regional Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 10 de febrero de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Carlos Gómez Velázquez.- Secretario: Lic. Pedro Holguín Lucero.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XXXI, Junio de 2010, página 260, **DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA NEGARLA NO PRECLUYE CUANDO ÉSTA NO RESUELVE LA SOLICITUD RELATIVA DENTRO DEL PLAZO LEGAL.**, Contradicción de tesis 116/2010. Entre las sustentadas por el Cuarto y Quinto Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 19 de mayo de 2010. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Ma. de la Luz Pineda Pineda. Tesis de jurisprudencia 73/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del veintiséis de mayo de dos mil diez.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XX, Julio de 2004, página 208, **ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESIÓN "MES ANTERIOR AL MÁS RECIENTE" DEL PERIODO, CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 17-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**, Contradicción de tesis 45/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas. Tesis de jurisprudencia 85/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del once de junio de dos mil cuatro.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XXIX, Abril de 2009, página 722, **RECARGOS FISCALES POR MORA. LOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.**, Amparo en revisión 450/2001. Alfaro, Pérez, Vite y Asociados, S.C. 25 de octubre de 2002. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Amparo directo en revisión 315/2003. Campak, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez. Amparo directo en revisión 377/2004. Impulsora Mexicana de Bienes Raíces, S.A. de C.V. 10 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez. Amparo directo en revisión 545/2005. Oleofinos Mexicanos, S.A. de C.V. 10 de junio de 2005. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: J. Fernando Mendoza Rodríguez. Amparo directo en revisión 1929/2008. Gruma, S.A. de C.V. 28 de enero de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Secretario: Arnulfo Moreno Flores. Tesis de jurisprudencia 33/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de marzo de dos mil nueve.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, Tomo XVIII, Octubre de 2003, página 46, **INTERESES MORATORIOS Y RECARGOS FISCALES POR MORA. EL TRATO DIFERENTE EN CUANTO AL MOMENTO DE SU CÓMPUTO, PREVISTO EN EL PÁRRAFO SÉPTIMO DEL ARTÍCULO 22, EN RELACIÓN CON EL PÁRRAFO QUINTO DEL ARTÍCULO 21 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 1999, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**, Contradicción de tesis 88/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito. 24 de septiembre de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez. Tesis de jurisprudencia 85/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de octubre de dos mil tres.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Décima Época, Libro XXVI, Noviembre de 2013, Tomo 1, página 630, **PAGO DE LO INDEBIDO O SALDO A FAVOR. LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCIÓN CONSTITUYE UNA GESTIÓN DE COBRO QUE NO INTERRUMPE EL PLAZO PARA QUE PRESCRIBA LA OBLIGACIÓN DE DEVOLVERLO, SI EL CONTRIBUYENTE DESISTE DE SU SOLICITUD O LA AUTORIDAD LO TIENE POR DESISTIDO ANTE SU OMISIÓN ABSOLUTA DE ATENDER UN REQUERIMIENTO.**, Contradicción de tesis 324/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 18 de septiembre de 2013. Mayoría de cuatro votos. Disidente y Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Álvaro Vargas Ornelas. Tesis de

jurisprudencia 150/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dos de octubre de dos mil trece.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437, **SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.**, Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. Amparo en revisión 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López. Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, Libro XII, Septiembre de 2012, Tomo 1, página 506, **DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO DÉCIMO QUINTO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE OCTUBRE DE 2007, CONSTITUYE UNA OBLIGACIÓN LEGAL ESTATAL.**, Amparo en revisión 289/2012. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, Libro 17, Abril de 2015, Tomo II, página 1487, **DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS. SU DERIVACIÓN INMEDIATA Y DIRECTA DEL PRINCIPIO GENERAL DE BUENA FE.**, Amparo directo 614/2011. 8 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: María Estela España García. Amparo directo 183/2012. Comunicaciones Nextel de México, S.A. de C.V. 19 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: Ariadna Ivette Chávez Romero. Amparo en revisión 85/2012. Ileana Fabiola Terán Camargo. 19 de abril de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretaria: Ariadna Ivette Chávez Romero. Amparo directo 237/2012. Mireya Leonor Flores Nares. 10 de mayo de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Neófito López Ramos. Secretario: José Luis Evaristo Villegas. Amparo en revisión 96/2014. Isaac Romano Metta. 15 de enero de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Laura Díaz Jiménez, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretaria: Nashieli Simancas Ortiz.

ECONOGRÁFICAS

DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Trigésima Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 2008.

Diccionario Jurídico Espasa, Editorial Espasa, España, 2004.

Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1983, Tomo II.

Diccionario Jurídico Mexicano, Primera Edición, Editorial Porrúa - Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2004.

GOLDSTEIN, Mabel, Diccionario Jurídico, Primera Edición, Editorial D´VINNI S.A, Colombia, 2010.

Gran Diccionario Enciclopédico ECISA, Editorial Ediciones Culturales Internacionales, S.A. de C.V., Colombia.

Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo II, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006.

Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo X, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006.

Gran Enciclopedia Hispánica, Tomo XIII, Editorial Planeta Grandes Publicaciones, Panamá, 2006.

GRECO, Orlando, Diccionario de Economía, Segunda Edición, Valletta Ediciones S.R.L., Argentina, 2003.

OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Trigésima Primera Edición, Editorial Heliasta, Argentina, 2005.

ELECTRÓNICAS

GÓMEZ ROBLES, Paulina, En el 2015 el SAT gastó menos en recaudación, pero ingresó más, 1 de Febrero de 2016, 20:54 horas, [en línea]. <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2016/02/01/2015-sat-gasto-menos-recaudacion-ingreso-mas>