



UNIVERSIDAD LASALLISTA
BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con estudios incorporados a la Universidad
Nacional Autónoma de México

CLAVE:8793-09

EL DICTAMEN FINANCIERO REALIZADO
POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO Y
CERTIFICADO POR LA S. H. C. P. DEBE DE
CONSIDERARSE COMO PRUEBA PLENA
PARA EL CORRECTO CUMPLIMIENTO
DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

TESIS

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN DERECHO

Presenta:

JOAS ELIASIB CORONA PALLARES

Asesor:

LIC. ENRIQUE SALAS MARTÍNEZ

Celaya, Gto.

Noviembre 2010



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Y conoceréis la verdad, y
la verdad os hará libres.

Juan 8:32

Compra la verdad, y no la
vendas; La sabiduría, la
enseñanza y la
inteligencia.

Proverbios 23:23

EL principio de la
sabiduría es el temor de
Adonai;.....
Proverbios 1:7

Sabiduría ante todo;
adquiere sabiduría; Y
sobre todas tus
posesiones adquiere
inteligencia.
Proverbios 4:7

Encomienda a Adonai tu camino, Y confía en él; y él hará. Exhibirá tu justicia como la luz, Y tu derecho como el mediodía.

Salmos 37:5 y 6

Adonai es el que hace justicia Y derecho a todos los que padecen violencia.

Salmos 103:6

DEDICATORIAS

A Dío quien me formo y dio vida, permitiendo que tenga un desarrollo conforme a su voluntad y palabra, otorgándome la dicha de ser un profesionista cumpliendo mi sueño, a pesar de la adversidad siempre estuvo ahí para darme aliento y vida para seguir adelante. “Bendito sea”.

A mis padres Elia de los Angeles Pallares Arellano y el Lic. Felipe Antonio Corona Leurette de quienes recibí valores, consejos, apoyo y comprensión en todas las áreas y etapas de mi vida, no dejando a un lado su papel de padres, amigos y cómplices de muchas aventuras. “Dios los Bendiga y muchas gracias”.

A mi esposa Nadya Ornelas Solorio cuyo apoyo fue esencial para el desarrollo y culminación de esta etapa de mi vida, siendo un pilar cuando uno de los seres más apreciados, amado e inamovible de mi vida mi padre partiera con Dios, fue ella quien inyectó el deseo y la fuerza para salir adelante dejando todo egoísmo a un lado; y a mis hijas Adaía Jehiel y Nadya Hadasa, cuya presencia en mi vida ha sido el motor y fuerza de seguir en la pelea y el resultado de ver muchos triunfos y victorias. “Dios siga Bendiciendo a mi esposa, hijas y mi vida”.

A mis hermanos empezando por el más guerrero Samuel Ernesto ya que sino fuera por él no tendría manera de practicar los conocimientos que con tanta lucha y esfuerzo se adquirieron en la carrera, seguido de Felipe Ademir cuya forma de ser me impulsó a no dejarme caer y querer seguir adelante dentro de la carrera y demostrar que muchos estaban equivocados sobre mí, y por último Jahdiel Antonio quien con su carácter, sacrificio y arrojo me permitió darme cuenta de muchas cosas y valorar aquellas que a pesar de pequeñas por fuera son grandes de adentro. “Dios los Bendiga, los guarde y haga resplandecer su gloria en su rostro de cada uno fortaleciéndolos y dándoles sabiduría”.

A mi tía Julieta que a pesar de su carácter y forma de ser puedo decir gracias por sus consejos y apoyo, ya que fue y sigue siendo un ejemplo de esfuerzo, disciplina y cariño para sus seres queridos, enseñándome valores y formas de pensar que no cualquiera enseña. “Dios la Bendiga”.

Agradezco al C. P. Mario García Flores por ser una de las personas que con paciencia y amistad fue mostrándome el amor a mi profesión.

Agradezco al Lic. Daniel Delgado y esposa por sus consejos y experiencia vertida en una amistad y cariño que en muchas ocasiones fueron reflejadas dentro de la carrera.

Al Ing. Ulises Granados Baeza quien con su apoyo y amistad se ha adquirido el esfuerzo de culminar esta etapa de mi vida.

A mis abuelos y mi tío Santos quienes con su ejemplo me enseñaron a seguir en la pelea, adquiriendo el deseo de salir adelante para demostrar que a pesar de muchos obstáculos que se presentan en la vida sino fuera por la fuerza que Dios da en el interior y escenas adversas no se formaría un carácter de un luchador que tiene la victoria en las manos.

A la Iglesia Cristiana Fuentes de Agua Viva, no solo se le dedica sino es de agradecerles el apoyo incondicional que brindo en todos aquellos momentos difíciles de mi vida; me alegra saber que ellos también se gozan con mis logros. "Dios los Bendiga".

A mi Asesor el Lic. Enrique Salas Martínez que con su paciencia, dedicación, enseñanza y al brindar su conocimiento para la formación de mi vida profesional y culminar este proyecto que a pesar del tiempo transcurrido nunca se perdió la esencia, gracias por su apoyo. "Dios lo Prospere".

A mis compañeros que hombro a hombro luchamos para salir adelante con tropiezos, caídas y uno que otro raspón en la carrera, pero ante todo alegría, compañerismo y arrogo.

A mi muy querida Universidad Lasallista Benavente y a cada uno de los catedráticos de la Facultad de Derecho, y en especial a los Lic. Roberto Navarro, Lic. Muños Ledo Rabago, Lic. Ramón Wilfrido, Lic. Gutiérrez Barrios, que estuvieron contribuyendo a la formación de una semilla, cuya cosecha que hoy en día es recogiendo el fruto de la experiencia, principios, valores y conocimiento suficiente para ser un hombre de éxito

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como a todos los Licenciados que con su experiencia y paciencia aportaron para culminar mi servicio social el cual formo la experiencia y desarrollo necesario para mi profesión.

A todos aquellos que aunque no han sido nombrados no por eso son menos importantes en la culminación de mi desarrollo Universitario y crecimiento humano profesional, a todos ellos GRACIAS por haber sido una pieza importante en esta augusta empresa de mi vida, pues puedo decir “EBEN-EZER hasta aquí nos ayudó Adonai”.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I. EL DERECHO FISCAL.

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	1
1.2 RELACIÓN CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO	3
1.2.1 DERECHO CONSTITUCIONAL	3
1.2.2 DERECHO CIVIL	3
1.2.3 DERECHO MERCANTIL	4
1.2.4 DERECHO PROCESAL	4
1.2.5 DERECHO PENAL	4
1.2.6 DERECHO INTERNACIONAL	4
1.2.7 DERECHO ADMINISTRATIVO	5
1.2.8 DERECHO FINANCIERO	5
1.3 DEFINICIÓN DE IMPUESTO	5

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	8
2.2 PRINCIPIOS DE LEGALIDAD	8
2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD	10
2.4 DERECHO DE PETICIÓN	11

2.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY	12
2.6 PROHIBICIÓN DE LA MULTA EXCESIVA	15
2.7 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS	21
2.7.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA	21
2.7.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE	22
2.7.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD	25
2.7.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA	25
2.8 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS	26
2.9 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS	27
2.9.1 DIRECTOS E INDIRECTOS	27
2.9.2 IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES	31
2.9.3 IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM	31
2.9.4 IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES	31
2.9.5 IMPUESTOS CON FINES FISCALES Y CON FINES EXTRA FISCALES	31
2.10 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	32
2.10.1 SUJETOS	34
2.10.1.1 SUJETO ACTIVO	34
2.10.1.2 SUJETO PASIVO	35
2.10.2 OBJETO (HECHO GENERADOR)	37
2.10.3 FUENTE DEL TRIBUTO (MATERIA IMPONIBLE)	37
2.10.4 CUOTA, TASA O TARIFA	39
2.10.5 FORMA Y ÉPOCA DE PAGO	40
2.11 OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL	44

CAPÍTULO III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

3.1 VISITA DOMICILIARIA	48
3.2 DICTÁMEN FINANCIERO	52
3.2.1 DICTÁMEN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES	53
3.2.2 DICTÁMEN DE ESTADOS FINANCIEROS	53
3.2.2.1 REGISTRO DE CONTADORES MEXICANOS Y EXTRANJEROS	58
3.2.2.2 FORMULACIÓN DEL DICTAMEN O DECLARATORIA DE DEVOLUCIÓN	58
3.2.2.3 DICTÁMEN E INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACIÓN FISCAL	59
3.3 REVISIÓN DE LOS DICTÁMENES	59
3.3.1 EL PROCEDIMIENTO PARA LA REVISION DE LOS DICTAMENES	60
3.4 REQUISITOS DEL CONTADOR PARA SER DICTAMINADOR AUTORIZADO POR LA S. H. C. P.	63
3.4.1 REGISTRO DE SOCIEDADES O ASOCIACIONES DE CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS	66
3.5 CASOS EN EL QUE EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO POR LA S. H. C. P. PARA DICTAMINAR SEA AMONESTADO, SUSPENDIDO O CANCELADO SU REGISTRO	67
3.6 PROCEDIMIENTO PARA LA SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DE REGISTRO	70
3.7 MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE CANCELE O SUSPENDA EL REGISTRO DEL	

CONTADOR AUTORIZADO POR LA S. H. C. P. PARA DICTAMINAR	71
---	----

CAPÍTULO IV. ESCISIÓN, FUSIÓN Y QUIEBRA DE SOCIEDADES.

4.1 CONCEPTO DE ESCISIÓN	75
4.2 OBJETIVOS DE LA ESCISIÓN	78
4.3 ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD PARA APROVECHAR UN RÉGIMEN FISCAL FAVORABLE	79
4.4 ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD PARA ELIMINAR UN RIESGO JURÍDICO	80
4.5 CONSIDERACIONES Y EFECTOS FISCALES	80
4.6 TIPOS DE ESCISIONES DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	81
4.7 OTRAS DISPOSICIONES FISCALES	82
4.7.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA ⁸²	
4.7.1.1 TRANSMISIÓN DE BIENES POR ESCISIÓN	82
4.7.1.2 GANANCIA DERIVADA DE ESCISIÓN	83
4.7.1.3 ANULACIÓN DEL INGRESO ACUMULABLE PROVOCADO POR UNA ESCISIÓN	84
4.7.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	84
4.8 CONCEPTO DE FUSIÓN	85
4.9 TIPOS DE FUSIÓN	85
4.10 EFECTOS DE LA FUSIÓN	86

4.11 LA FUSIÓN DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	87
4.11.1 ENAJENACIÓN	87
4.11.2 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA	88
4.12 OTRAS DISPOSICIONES FISCALES	88
4.12.1 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	88
4.12.1.1 ENAJENACIÓN DE BIENES	88
4.12.1.2 PÉRDIDAS DE OPERACIÓN	89
4.12.1.3 UTILIDAD O PÉRDIDA EN LA FUSIÓN	89
4.12.2 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	89
4.12.2.1 ENAJENACIÓN DE ACUERDO AL I. V. A	89
4.12.2.2 ACREDITAMIENTO	90
4.12.3 IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES	90
4.13 CONCEPTO DE QUIEBRA	90
4.13.1 EFECTOS DE LA QUIEBRA	91
4.13.2 SENTENCIA DE RECONOCIMIENTO DE QUIEBRA	92
4.13.2.1 EFECTOS DE LA SENTENCIA	93
4.13.3 CONCILIACIÓN DEL CONCURSO MERCANTIL	94
4.13.4 RECONOCIMIENTO Y GRADUACIÓN DE CRÉDITOS	94
4.13.5 CELEBRACIÓN DE CONVENIO DEL CONCURSO MERCANTIL	95
4.13.5.1 REQUISITOS PARA SU EFICACIA DEL CONVENIO	96
4.13.5.2 EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DEL CONVENIO DE CONCURSO MERCANTIL	96

4.13.5.3 INCUMPLIMIENTO DEL CONVENIO DE CONCURSO MERCANTIL	97
4.14 ACUMULACIÓN DE JUICIOS AL CONCURSO MERCANTIL	98
4.15 PRELACIÓN DE LOS CRÉDITOS	98

CAPÍTULO V. MEDIOS DE DEFENSA QUE LA LEY LE OTORGA AL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO EN CONTRA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

5.1 ACLARACIONES	101
5.2 RECURSOS ADMINISTRATIVOS	102
5.2.1 RECONSIDERACIÓN	103
5.2.2 RECURSO DE REVOCACIÓN	104
5.2.2.1 IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN	105
5.2.2.2 SOBRESEIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN	106
5.2.2.3 PRUEBAS QUE ADMITE EL RECURSO DE REVOCACIÓN	107
5.3 JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE NULIDAD)	108
5.3.1 PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD	109
5.3.2 IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD	110
5.3.3 SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO DE NULIDAD	112

5.3.4 DEMANDA Y CONTESTACIÓN	112
5.3.5 INSTRUCCIÓN Y SENTENCIA	117
5.3.6 EFECTOS DE LA SENTENCIA DEFINITIVA	117
5.4 JUICIO DE AMPARO	119
5.4.1 JUICIO DE AMPARO DIRECTO	119
5.4.2 JUICIO DE AMPARO INDIRECTO	119

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN.

Al estudiar el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, observé y analicé los diversos casos en que la autoridad hacendaria puede ejercer sus facultades de comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, y me di cuenta que dentro del artículo ya antes mencionado, específicamente en su fracción IV, hace referencia a los dictámenes financieros realizados por Contador Público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales son **obligatorios**, para ciertos contribuyentes conforme al artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

Además me percaté que los datos contenidos en el citado dictamen se presumen ciertos conformes al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y que la autoridad puede ejercer las Facultades comprobación en cualquier momento conforme al artículo 42 del Código en comento y que el dictamen por Contador Público autorizado, es un servicio requerido por muchas personas ya sean físicas como morales y que además en el artículo 47 del Código ya mencionado, se prevé como hipótesis de conclusión anticipada de la visita, en el cual se establece la obligatoriedad del dictamen financiero, reconociendo en la Ley que presuntamente quien se dictamina esta cumpliendo correctamente con sus obligaciones fiscales, pero aun así, en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación le da la potestad a la autoridad para que revise el dictamen formulado por el contador público autorizado, lo que sin duda alguna puede afectar al contribuyente, porque lo deja en la incertidumbre de la decisión de la misma, ya que se desconoce la presunción de certeza del dictamen, y con una motivación genérica, se ponen en practica los actos previstos en los artículos tanto el 52-A, y 53-A del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, tomando en consideración que el contador autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para **obtener la autorización** debió haber cumplido con todos los requisitos que se le piden conforme a los artículos 60 al 67 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así mismo los que se encuentran en el artículo 52 del Código ya antes descrito, demostrando honorabilidad el contador y cumpliendo con los

requisitos ya mencionados, esta verificando y dando fe que su cliente ha dado el verdadero y correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que le corresponden.

Es por ello que la presente tesis esta en caminata ha investigar en que casos la Ley debe autorizar a la autoridad Hacendaría, para que efectuó la revisión de dictámenes realizado por contador público autorizado, por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para que dicha facultad no se ejercite de forma discrecional, sino, solo en determinados casos que pudieran presumir que el contribuyente realizo determinados actos de planeación fiscal, tales como una fusión, escisión o en caso de quiebra para el efecto descrito, ya que pone cargas extras a ciertos contribuyentes y no a todos, para evitar la interrogativa de la facultad discrecional que la Ley le otorga a la autoridad hacendaría y se evite la **incertidumbre jurídica** para el contribuyente.

En el *Capítulo Primero*, se empezará a estudiar el concepto básico de derecho fiscal junto con las ramas con que se relaciona, para así tener conocimiento del marco jurídico en el que se apoya el derecho fiscal.

En el *Segundo Capítulo*, analizaremos a fondo el impuesto como potestad tributaria que tiene el Estado para establecer las situaciones jurídicas o de hecho, sus características así como sus principios teóricos. Sin olvidar los principios Constitucionales, que son muy controvertidos por algunos autores al afirmar que el principio de proporcionalidad y equidad son uno solo o si solo se trata de dos principios muy distintos. De igual forma, se estudiará la clasificación de los impuestos y sus efectos, así como sus elementos, sin olvidar la relación tributaria que es de suma importancia y que esta inicia cuando el Estado ejerce su soberanía teniendo la facultad de establecer los supuestos jurídicos o de hecho para que el contribuyente tribute como sujeto pasivo de la relación Tributaria o colocándolo como el sujeto activo, para distinguir o precisar quien es el encargado de recaudar los impuestos y quien de pagarlos.

Uno de los temas centrales lo trataremos en el *Capítulo Tercero* en el cual se habla relativamente de las Facultades de Comprobación de la Autoridad Fiscal, se hace mención brevemente de la visita domiciliaria, pero nos enfocamos al Dictamen

Financiero por ser tan importante en este Trabajo, ya que se observara los requisitos y las obligaciones establecidas en la Ley, a cargo del Contador Público autorizado, así como el valor que se le da a la labor que desempeña.

En el *Capítulo Cuarto*, haremos mención de la Escisión, Fusión y Quiebra de las Sociedades, ya que se considera que la autoridad fiscal solo podrá realizar su facultad de revisión del dictamen, cuando se dan estos fenómenos mercantiles, ya que son casos precisos y particulares, que inciden en las situaciones financieras y patrimoniales de las personas morales contribuyentes y que pueden tener repercusión respecto al correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otro lado se estudiara en el *Capítulo Quinto* los diversos medios de defensa a los que tiene derecho de hacer uso el contribuyente cuando considere que le son vulnerados sus intereses jurídicos, así como el propio Contador Público autorizado por la S. H. C. P., el cual también puede ser afectado, ya sea por una amonestación, suspensión ó hasta la cancelación del registro, es por eso que se analiza en este capitulo las aclaraciones tanto como en defensa del contribuyente así también para defensa del contador, seguido de los recursos, respecto de los que se estudian los plazos de interposición, autoridad ante la que se presenta el escrito, su improcedencia y sobreseimiento. También se habla del Juicio de Nulidad, ya que el recurso de revocación es optativo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa interponiendo juicio de nulidad. Así mismo, se observan en el mismo capitulo las etapas del juicio de nulidad como lo es la demanda, contestación, instrucción y sentencia. Así también se habla un poco del juicio de amparo.

CAPÍTULO I. EL DERECHO FISCAL

CAPÍTULO PRIMERO

1. EL DERECHO FISCAL

1.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

El término “fiscal” proviene de la vos latina fiscal, que quiere decir, tesoro del emperador, al que las provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez la palabra “fisco” se deriva de fiscus, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal.¹

El Lic. Porras y López en su tratado define al Derecho Fiscal como: “El conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes (contribuyentes) y el fisco.”²

Andrés Serra Rojas define al Derecho Fiscal: “Esta constituido, por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas.”³

Francisco de la Garza lo define como un “conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento,

¹ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principio de Derecho Tributario. 13ª ed. Ed. Limusa. México. P. 25

² Porras y López Armando, citado por Sanchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano. 12ª ed. Ed. Cardenas Editores. México, D. f. P. 45

³ Serra Rojas Andrés, Idem

incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación.⁴

En otro orden de ideas, el Derecho Fiscal comprende normas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos y satisfacer el interés de la colectividad.

Cabe hacer mención que existen opiniones encontradas con respecto a si al Derecho Fiscal se le debe denominar Derecho Tributario o Derecho Fiscal. Quienes consideran que al Derecho Fiscal no se le debe denominar Derecho Tributario obedece a que la denominación de derecho Fiscal esta mas de acuerdo con la idiosincrasia y tradición de nuestra patria, tal y como la hace notar el fiscalista, Lic. Luis Martínez López, cuando dice: “no se considero conveniente la denominación de Derecho Tributario, porque no es posible olvidar que los tributos fueron originalmente cargas impuestas por los caudillos a sus súbditos, idea que pugna con nuestros régimen constitucional, que considera las contribuciones como aportación económica de los individuos, en beneficio de la colectividad, y no para provecho de los gobernantes”.⁵

La opinión del Fiscalista, Lic. Luis Martínez López, es muy valida, ya que hoy en día existe la obligación de los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público para beneficio de la colectividad y no a beneficio de algunos cuantos como ocurría en antaño. Hoy en día el Derecho Fiscal se encuentra regido por el principio de Legalidad por lo que solo existen derechos y obligaciones en virtud de que así lo establece el articulo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; la obligación de contribuir a los gastos públicos, pero en la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes.

⁴ De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. 16ª ed. Ed. Porrúa. México 1990. P. 26

⁵ Martínez López Luis, citado por Sánchez León Op. Cit. Supra (2). P. 44

1.2 RELACION CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

El Derecho Fiscal esta ampliamente relacionado con otras ramas del Derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos los que el Derecho Fiscal ha adoptado a sus finalidades.

1.2.1 DERECHO CONSTITUCIONAL.

De esta rama acoge los principios fundamentales para la vida del estado. En el se encuentran los principios fundamentales que el estado debe respetar como garantías de los contribuyentes, dentro del ejercicio de la potestad tributaria del propio estado, y además, los artículos 31 fr. IV y 73 fr. VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto publico); el principio de legalidad (no hay tributo sin ley) y el principio de aplicación estricta de la ley.⁶

Al respecto los numerales precitados establecen de forma sustancial la obligación de contribuir al gasto público de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que resida de manera proporcional y equitativa; así como la facultad del congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

1.2.2 DERECHO CIVIL.

De esta rama ha tomado conceptos como obligación, sujetos de la obligación, pago, compensación, etc. Por otra parte, el Estado puede celebrar actos con los particulares, no como poder soberano, si no como un simple particular, contratando o celebrando operaciones que son reguladas por la rama del Derecho a que pertenezca el acto.

⁶ Rodrigues Lobato Raúl, Derecho Fiscal. 2ª ed. Ed. Harla. México 1986. P. 18

1.2.3 DERECHO MERCANTIL.

Del Derecho Mercantil ha tomado conceptos como empresa, comercio, comerciantes entre otros que se han visto ampliados o enriquecidos o a veces restringidos, en su contenido, por el Derecho Fiscal, con el fin de evitar, hasta donde sea posible, la evasión legal de los créditos a favor del erario.

1.2.4 DERECHO PROCESAL.

Ha tomado principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del Fisco (recursos administrativos o juicio ante tribunales administrativos) como el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.2.5 DERECHO PENAL.

De esta rama del Derecho ha tomado principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos Fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.

1.2.6 DERECHO INTERNACIONAL.

De esta ha tomado principios básicos e instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional. En Europa casi todos los países tienen celebrado entre si infinidad de convenios Internacionales en materia Tributaria de cualquiera de ellos, según en donde resida o donde celebre el contribuyente las operaciones.

1.2.7 DERECHO ADMINISTRATIVO.

Ha tomado principios básicos y las Instituciones necesarias para la Administración Fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter Administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos esta regulada a la vez por las leyes Fiscales y Administrativas.

1.2.8 DERECHO FINANCIERO.

Esta rama se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad Financiera del Estado en sus tres momentos; el de la obtención, la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de estos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones.

1.3 DEFINICIÓN DE IMPUESTO.

De acuerdo con el artículo 2 fr. I del Código Fiscal de la Federación se define como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III Y IV.

Analizando la definición adoptada por el Código Fiscal de la Federación vigente, veremos que se trata de una definición bastante deficiente por las siguientes razones:

1.- En primer lugar, una definición debe indicar lo que el objeto es y no lo que no es, por lo que en una definición nunca debe hacerse una exclusión y en el caso de que se trata, el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente si lo hace al decir que se

consideraran impuestos los...”que sean distintas de las señaladas en las fracciones II.- Aportaciones de Seguridad Social, III.- Contribuciones de mejoras y IV.- Derechos”.

2.- Por otro lado podemos observar que la definición adoptada por el Código, no hace mención a que las aportaciones deban ser cubiertas en dinero o en especie.

3.- La misma definición excluye la finalidad que deben tener las contribuciones que son el “gasto publico”, finalidad establecida en el artículo 34 fr. IV Constitucional.

Por lo anterior, se observa que la definición no deja en claro el concepto de impuesto. Eheberg lo define “son las prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de establecer las necesidades colectivas”.⁷

Vitti de Marco dice: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.⁸

Es un acto de autoridad, derivado del ejercicio del poder público, que debe pagarse a un en contra de la voluntad del contribuyente.⁹

En otro orden de ideas, el impuesto es una contribución, una carga establecida al contribuyente ya sean personas físicas o morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la Obligación Fiscal de acuerdo con la ley respectiva. También, es una prestación en dinero o en especie, esto significa que no pueden ser considerados como impuesto los servicios personales obligatorios tal es el caso del servicio militar, el de jurados, cargos concejiles, etc.

⁷ Eheberg citado por Flores Zavala Ernesto. Las Finanzas Públicas Mexicanas. 28ª ed. Ed Porrúa. México 1989. P. 35.

⁸ Vitti. Idem.

⁹ Ponce Gómez Francisco, Derecho Fiscal. 3ª ed. Ed. Banca y Comercio. México 1998. P. 89

El impuesto es establecido en forma unilateral, es decir, el estado en su poder de imperio, determina las contribuciones, es decir, que no es necesario que exista un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni que deban expresar su conformidad o aprobación, pero dicho poder de imperio no es arbitrario, pues se encuentra limitado.

El mismo impuesto es obligatorio en virtud de que no queda a voluntad del particular cooperar o no a los gastos públicos, para ello el mismo estado ejerce la coacción necesaria para constreñirlo a su pago.

En la Ley de Ingresos de la Federación para cada ejercicio fiscal anual, en su artículo 1º, se observa que de los impuestos, es que la Federación percibe la mayoría de sus ingresos.

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

CAPÍTULO SEGUNDO

2. PRINCIPIO DE LOS IMPUESTOS

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Para que la imposición y pago de las contribuciones a que obliga nuestra Constitución Política sean apegadas a derecho deben de estar dentro de un marco legal, es decir, que respeten las garantías individuales que la misma Constitución Política otorga a los sujetos, como lo señala en su artículo primero donde limita el actuar de la autoridad.

Estos límites constitucionales comúnmente llamados principios, deben ser observados por los legisladores y en general por todas las autoridades involucradas en el pago de las contribuciones, es por ello que en este capítulo analizaremos cuáles son las limitaciones que tiene el Estado en cuanto a las contribuciones.

2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Se encuentra en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio de la autoridad Administrativa.¹⁰

¹⁰ De la Garza Sergio. Op. Cit. Supra (4). P. 265

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia, del Apéndice de 1995, página 173, del Tomo 91-96 primera parte de la Séptima Época:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la

imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En materia Fiscal, este principio se encuentra fundamentado en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual señala: “Se declarara que una resolución Administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. In competencia del Funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios Del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintas o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dicto en contravención de las disposiciones aplicadas o dejo de aplicar las debidas.

V. Cuando la resolución Administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades”.

2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Los artículos 1º y 13 consagran el principio de igualdad al señalar que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías que otorga la Constitución y que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, respectivamente.

Como se puede observar en este principio de igualdad, un extranjero que estudia en México la carrera de contador publico, conforme a los planes de estudio aprobados por los ordenamientos en vigor, pueden dictaminar balances para efectos fiscales siempre que estén debidamente registrados ante las autoridades fiscales como lo dispone el artículo 52 fr. I del Código Fiscal de la Federación y los Tratados Internacionales de que México sea parte.

Por otro lado, respecto al artículo 13 de la carta magna, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con carácter de jurisprudencia que: “Es carácter constantes de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, que sobreviva a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean derogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional y aun deja de ser imposición legislativa, en el sentido material, puesto que falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contrata la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional”.¹¹

2.4 DERECHO DE PETICIÓN.

Se encuentra consagrado en el artículo 8° de nuestra carta magna la cual señala: Los Funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que este se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa;... A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

¹¹ Margaín Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Mexicano. 13ª ed. Ed. Porrúa. México 1997. P. 170 y 183

Este derecho tiende a asegurar que la autoridad, en cualquiera de sus esferas, de contestación a las peticiones (que cumplan con los requisitos mencionados) que realice el particular ante dicha autoridad, mas no garantiza un resultado favorable para este.

En materia tributaria esta garantía se encuentra regulada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación estableciendo que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades Fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar que esta se dicte.

Cortina Gutiérrez señala que la negativa Ficta salva su constitucionalidad: (la ley de justicia fiscal no ha podido desconocer que existe una garantía individual para que en un termino breve, la autoridad Administrativa dé respuesta a la instancia de los particulares; por tal motivo, la existencia de un concepto de la ley que establezca los efectos ya enunciados de la resolución negativa, no desconoce la posibilidad en que se encuentra el interesado de recurrir en vía de amparo la actitud de la Administración Publica, cuando no da respuesta pronta a la petición; así pues, es preciso dejar definido que el silencio de la autoridad Administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el peticionario puede optar por promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción Administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido por la ley para el particular”.¹²

2.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El artículo 14 de nuestra Constitución Federal señala “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

¹² Cortina Gutiérrez Alfonso. Citado por Margaín Manautou Emilio. Op. Cit. P. 180

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido las siguientes jurisprudencias, la primera es visible en la página 386, como tesis 536 del Apéndice de 1995, Tomo III, Segunda Sala de la Quinta Época y la segunda es visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXII, página 2109, Segunda Sala Quinta Época.

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.

Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.

RETROACTIVIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL.

Como propiamente, en materia administrativa y fiscal no hay una doctrina especial sobre la retroactividad, los conceptos y nociones de la doctrina en general, deben traerse para hacer el estudio de si existe o no retroactividad, con motivo de actos o leyes que traten de esas propias materias; al respecto, ya esta Suprema Corte ha establecido lo siguiente: "Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse y es legítima facultad del Estado, cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre, el mismo impuesto que afecta su patrimonio.". "Las leyes fiscales no deben interpretarse en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo, ni menos el recargo causado por la falta de pago de dichas diferencias.

De la misma manera el máximo Tribunal ha sostenido el siguiente criterio: "Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia, y solo por

excepción deben seguirse aplicando a pesar de las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquellas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad de derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley cuyo amparo se produjo y es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no solo debe regir los derechos acaecidos durante su vigencia, si no también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo a un bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Flores Zavala ha desarrollado este principio en varias proposiciones:

- A. Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- B. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, a un cuando este se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.
- C. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- D. A un en los casos en que las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas de las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante”.
- E. Las normas procesales para la determinación del créditos fiscal, para el ejercicio de la facultad económico-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar, desde

luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.

- F. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.
- G. En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado; solo puede hablarse de hechos realizados.¹³

2.6 PROHIBICIÓN DE LA MULTA EXCESIVA.

Prevista por el artículo 22 de nuestra carta magna, el cual en su párrafo primero señala “Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, las marcas..., la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

En este sentido ha habido controversia, pues no existe un criterio que establezca que debemos entender como multa excesiva, a un y cuando la suprema corte de justicia ha establecido jurisprudencia estableciendo que se debe tomar en cuenta al imponer una multa, no existe un concepto claro de ello. Sirve de apoyo las siguientes jurisprudencias, la primera visible en la página 948 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, como tesis número VIII.1o.J/11 en el Tomo VII, Mayo de 1998 del Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito de la Novena Época, la segunda es visible en la página 667, del mismo Semanario Judicial y su Gaceta XVIII, como tesis CIX/2003, Septiembre del 2003, la tercera es visible en la página 322 como tesis VI.3o.J/4 del Tribunal Colegiado de Circuito y su Gaceta III, en Febrero de 1996, y la última es visible en la página 418 del mismo Semanario Judicial como tesis IV.3o.8A, Abril de 1996:

MULTA FISCAL. LA REFORMA AL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN II DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO HACE DESAPARECER EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD.

¹³ Flores Zavala Ernesto. Elemento de Finanzas Públicas Mexicanas. 33ª ed. Ed. Porrúa. México 2001. P. 182

Aun cuando por reforma que se efectuó al artículo 76 fracción II del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial el 20 de julio de 1992, se modificó la multa fija del 100% de las contribuciones omitidas, y en su lugar se estableció la aplicación de una multa del 70% al 100% como mínimo y máximo, por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; de cualquier manera la sanción que contempla dicha norma contiene vicios que contrarían el artículo 22 de la Constitución Federal, pues a propósito de multas, el Máximo Tribunal de la República tiene establecido criterio jurisprudencial número P./J. 9/95, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de julio de 1995, bajo la voz de "MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE." cuyo texto es el siguiente: "De la acepción gramatical del vocablo 'excesiva', así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga la posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualmente la multa que corresponda."; de consiguiente, si en la especie la propia norma fiscal limita a la autoridad a imponer la multa tomando en cuenta únicamente la contribución omitida, pero sin facultarla para que considere otros elementos, como lo son la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, y en general cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, que determine particularmente la que corresponda, entonces debe entenderse que dicha sanción presenta el vicio de inconstitucionalidad a que se refiere el criterio jurisprudencial apuntado, no obstante de que la fracción II del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación establezca ahora un porcentaje del 70% al 100% de las contribuciones omitidas como mínimo y máximo para su imposición; pues la infracción y el monto que por ésta deba pagarse, continúa

apoyándose solamente en base a las contribuciones omitidas, sin establecer las reglas que para su imposición deben considerar las autoridades hacendarías, que como se dijo, deben consistir en la facultad de examinar la capacidad económica, la reincidencia y la conducta del infractor, así como cualquier elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

MULTA. LA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 20 DE JULIO DE 1992, IMPUESTA RESPECTO DE UN ACTO DE CONSUMACIÓN INSTANTÁNEA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

De lo dispuesto en el precepto mencionado se desprende que lo que se toma como base para la imposición de la sanción es la contribución omitida (resultado de la acción del sujeto pasivo), más otro factor que es la actualización de dicha contribución, situación que es posterior al momento de la comisión de la infracción y exógena a la conducta que se pretende castigar. Ahora bien, tratándose de la comisión de infracciones que tengan efectos instantáneos la multa se torna excesiva y, por ende, violatoria del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que los elementos considerados para fijar la multa son: a) la conducta realizada por el infractor al dejar de enterar una contribución, y b) la inflación que se genere hasta el momento del cálculo para imponer la multa, y este último es un elemento ajeno a la conducta que se pretende castigar.

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó

la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

MULTAS EXCESIVAS. (ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL).

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

leyes o preceptos legales que no concedan a las autoridades esas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea mínima como las contempladas en el artículo 21 constitucional o sus equivalentes en tratándose de personas morales, violan la garantía contenida en el artículo 22 constitucional.

Para Hugo Carrasco Iriarte, una multa es excesiva cuando: a) Hay desvío de poder, b) En los casos raros en que el legislador establece una sanción fija que es excesiva en relación con la gravedad de la infracción. Así mismo, apunta que en la exposición de motivos de la ley de Justicia Fiscal se define al desvío de poder como “El abandono de las reglas que, a un que no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional”.¹⁴

De lo anterior, podemos apuntar que para que una multa no resulte excesiva se debe tomar cada infracción en particular, cuales fueron las circunstancias de dicha infracción, ya que cada caso es diferente así como también es diferente la posibilidad económica que cada contribuyente tiene; pues no se le va a imponer la misma sanción al que es reincidente y además tiene posibilidades económicas, que al sujeto que cometió un infracción por primera vez, ya sea conciente o inconscientemente y además, cada infracción tiene un grado de gravedad distinto.

El Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito de la Federación en la jurisprudencia V.1o.J/21 visible en la página 48 del Tomo 67, Julio de 1993 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación (Octava Época), explica lo que se entiende por multa excesiva.

MULTAS FIJAS. INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 76, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE LAS AUTORIZA.

El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribire la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse según la acepción

¹⁴ Carrasco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 4ª. ed. Ed. Oxford México 1999. P. 103

gramatical del término "excesivo" y de las interpretaciones realizadas por la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionadas con el monto del negocio; y por último, que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, mas no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues se acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas, y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente, y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tal orden de ideas, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en que se apoyó, la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, autoriza la imposición de una multa fija, equivalente al 150 % sobre la contribución omitida, debe concluirse entonces que dicho precepto resulta inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y, por ende, con el mandato contenido en el artículo 22, de nuestra Carta Fundamental.

Cabe resaltar que éste mismo artículo constitucional señala que para el pago de impuestos o multas no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por autoridad judicial. En este aspecto, tanto Carrasco Iriarte como Margaín Manautou consideran que la correcta interpretación de este párrafo es en el sentido que si por actos imputables al contribuyente sean de buena o mala fe, éste incurre con un frecuente adeudo con el Erario, sea por concepto de impuestos o de multas, que de hacerse efectivas originaria su insolvencia, ya que sería despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violación de la garantía consagrada en el primer párrafo del Art. 22 pues la situación queda comprendida en la excepción de dicha garantía y que encontramos en el segundo párrafo de dicho precepto.¹⁵

2.7 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS.

Sólo analizaremos los principios teóricos que Adam Smith formulo en el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones” ya que a pesar de su antigüedad, otros doctrinarios únicamente los complementan, respetándolos, y mas a un los mismos legisladores en la actualidad toman en consideración estos principios para la imposición de un impuesto. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía.

2.7.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

Establece que los habitantes de un país deben contribuir al gasto público en la forma más cercana a sus capacidades económicas, así el que tiene más ingresos debe de ser mayor su contribución y el de menores ingresos pues su contribución será menor. De esto depende lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

Algunos autores complementan esta máxima diciendo que un impuesto es justo cuando es general y uniforme.

¹⁵ Ibidem. P. 117

Un impuesto es general cuando comprenden a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. En este aspecto a habido opiniones encontrada entre diferentes autores, por ejemplo, Bielsa sostiene que nadie debe de estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor preedición, la cantidad mínima para vivir. A lo que, considero es lo mas correcto Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben de estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben el mínimo para vivir es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda al gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo.

El impuesto es uniforme cuando todas las personas sean iguales frente al tributo. Acertadamente Stuard Mill nos dice: “Si el pago de un impuesto es un sacrificio que impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación, por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta”.

2.7.2 PRINCIPIOS DE CERTIDUMBRE.

Este principio señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Publica. Esto es, el Legislador debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en el que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el poder reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, causándole un estado de incertidumbre.

El Código Fiscal de la Federación de cierta manera desatiende el principio en comento, ya que en su artículo 39 fr. II faculta al Poder Ejecutivo para que establezca medidas de

Administración dentro de este ámbito aunque le ponga limitaciones como el no Poder variar los elementos del impuesto, si le atribuye funciones que no le corresponden.

Así también encontramos dentro del mismo Código mencionado el artículo 47 que se prevé como hipótesis de conclusión anticipada de la visita el Dictamen Financiero realizado por el contador Autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en el cual se establece la obligatoriedad del Dictamen Financiero reconociendo en la ley que presuntamente quien se dictamina esta cumpliendo correctamente con sus Obligaciones Fiscales, pero aun así la ley en el artículo 42 fracción IV del Código Fiscal de la Federación le da la potestad a la autoridad para que proceda a la Revisión del Dictamen de forma discrecional y eventualmente también que practique visita domiciliaria o revisión de escritorio, al contribuyente, dejando de reconocer el valor del Dictamen, consignado por la misma ley dentro de la visita.

La Suprema Corte de Justicia ha emitido dos jurisprudencias al respecto, una es sobre la detención de la visita domiciliaria por dictamen Financiero vista en la página 174, Tomo VI, Agosto de 1997, de la Novena Época, Segunda Sala, como la tesis 2a./ 31/97 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación y otra es visita y la revisión son totalmente diferentes ya que sus requisitos no son iguales para una mejor certidumbre para el contribuyente, ésta es vista en la página 1112 del Tomo XI, Febrero de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, como la tesis VI.A.38 A.

VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCIÓN DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: "Las visitas en los domicilios fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su

deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria.

REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS POR CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO. LA ORDEN DE SOLICITUD DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN PARA ELLO, Y LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, DIFIEREN EN LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR.

De acuerdo con el artículo 42, fracciones III y IV, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades hacendarías para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, cuentan con diversos medios para llevar a cabo dicha comprobación, entre ellos la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, y práctica de visitas domiciliarias, ambos provienen del ejercicio de sus facultades de comprobación; sin embargo, los requisitos legales y constitucionales que deben reunir las órdenes respectivas, son distintos, en razón de que en la primera, las autoridades hacendarías inician el ejercicio de esas facultades, en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados y sólo revisarán el

ejercicio materia del dictamen, sin necesidad de constituirse en el domicilio del contribuyente, es decir, de afectar la inviolabilidad del domicilio, en tanto que la orden de visita domiciliaria sí lo afecta, pues se efectúa en su domicilio y tiene como fin revisar su contabilidad, bienes y mercancías, por lo que se deben aplicar las reglas para los cateos, señalando en forma específica los impuestos a revisar y el ejercicio fiscal, atento a lo dispuesto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación y 16 párrafos octavo y décimo primero de la Carta Magna. En consecuencia, la orden mencionada en primer término es un acto de molestia regido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, en tanto que la segunda se rige por los párrafos octavo y décimo primero de dicho precepto.

2.7.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD.

Este principio trata de que el pago sea de la forma en que se le facilite más al contribuyente y así obtener una mayor recaudación. Es decir, que deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención de la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

2.7.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Se afirma que el rendimiento del impuesto debe de ser lo mayor posible para cubrir el gasto público y su recaudación debe de ser lo menos onerosa factible.

Al respecto Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto:

- 1.- Empleo de un gran número de Funcionarios.
- 2.- Impuestos opresivos a la Industria.
- 3.- Las confiscaciones y penalidades en que incurren quienes evaden los impuestos.
- 4.- Visitas y fiscalizaciones que hacen objeto al contribuyente de vejaciones innecesarias.¹⁶

¹⁶ Margáin Manautou. Op. Cit. Supra (11) P. 23

2.8 CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos por simple naturaleza tienen sus propias características y estas son las siguientes:

- a) Son contribuciones como lo establece el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación.
- b) Son prestaciones a cargo de las personas Físicas o Morales al realizar las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de las obligaciones Fiscales. Son prestaciones porque el contribuyente no recibe nada a cambio de forma inmediata; por lo que recibe de forma inmediata son los beneficios públicos generales.
- c) Deben establecerse en una ley. Esta característica deriva del contenido del artículo 31 fr. IV, que establece que son obligaciones de los contribuyentes contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El artículo 73, fr. VII, que señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.
- d) El pago del impuesto es obligatorio. Esta característica deriva del artículo 31, fr. IV constitucional que señala que es obligación de los ciudadanos mexicanos contribuir al gasto público y dicha obligatoriedad es una característica de toda ley.

La obligación no nace materialmente de la ley, porque esta establece únicamente los supuestos, que una vez realizados por los particulares que generan obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la

Autoridad puede dejar de exigir su pago, de acuerdo las disposiciones fiscales respectivas, para no incurrir en violación a la ley.¹⁷

- e) Debe ser proporcional y equitativo de conformidad con el artículo 31, fr. IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- f) Debe establecerse a favor de la Administración. El artículo 74 fr. IV constitucional, señala la facultad de la Cámara de Diputados de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez el artículo 73, fr. VII constitucional señala como facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la Administración de la Federación.
- g) Debe gestionarse a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de Egresos. En termino de los artículos 73, fr. VII y 74 fr. IV constitucional, el producto de las contribuciones deben destinarse a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de Egresos de la Federación.

2.9 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

2.9.1 DIRECTOS E INDIRECTOS.

El impuesto Directo es aquel que no es repercutible y el impuesto Indirecto es aquel que si lo es.

La corriente moderna que esta respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Daltón, Giniani, etc., estima que es inexacto que haya impuesto que no sea repercutible, pues todos los gravámenes pueden ser repercutibles para el contribuyente, lo

¹⁷ Fernández Martínez Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. 1ª ed. Ed. Mc Graw Hill. México 1998. P. 192.

correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.

Lo correcto es hablar de impuestos directos que son aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, si no una situación hipotética, como lo es la utilidad fiscal en cambio, los indirectos recaen sobre los hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.¹⁸

Sin embargo se complementa mucho mejor la explicación de los impuestos Directos e Indirectos que hace Ernesto Flores Zavala en su libro ya citado en el cual a la letra dice:

Por impuesto Directo se entenderá aquel en el que el sujeto pasivo es igual al pagador del tributo. La ley pretende que quien pague el impuesto sea el sujeto pasivo especificado en la misma; por ejemplo, el causante que paga Impuesto Sobre la Renta (I. S. R.), el de la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa.

En cuanto al impuesto Indirecto, en él el sujeto pasivo no es igual a pagador, en virtud de que se permita en la ley la repercusión y traslación de la carga tributaria a un tercero; por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (I. V. A.).

El Autor mencionado comenta las siguientes ventajas y desventajas de dichos impuestos:

DIRECTOS. Ventajas:

1. Aseguran una renta cierta, conocida con anticipación y con la que se cuenta con fijeza.

¹⁸ Emilio Margañ. Op. Cit. Supra (11) P. 86.

2. Hacen posible la realización de justicia Fiscal, pues como se conoce a los contribuyentes resulta factible establecer excepciones para ciertos mínimos necesarios, y
3. En época de crisis tiene mayor fijeza que los indirectos.

Desventajas:

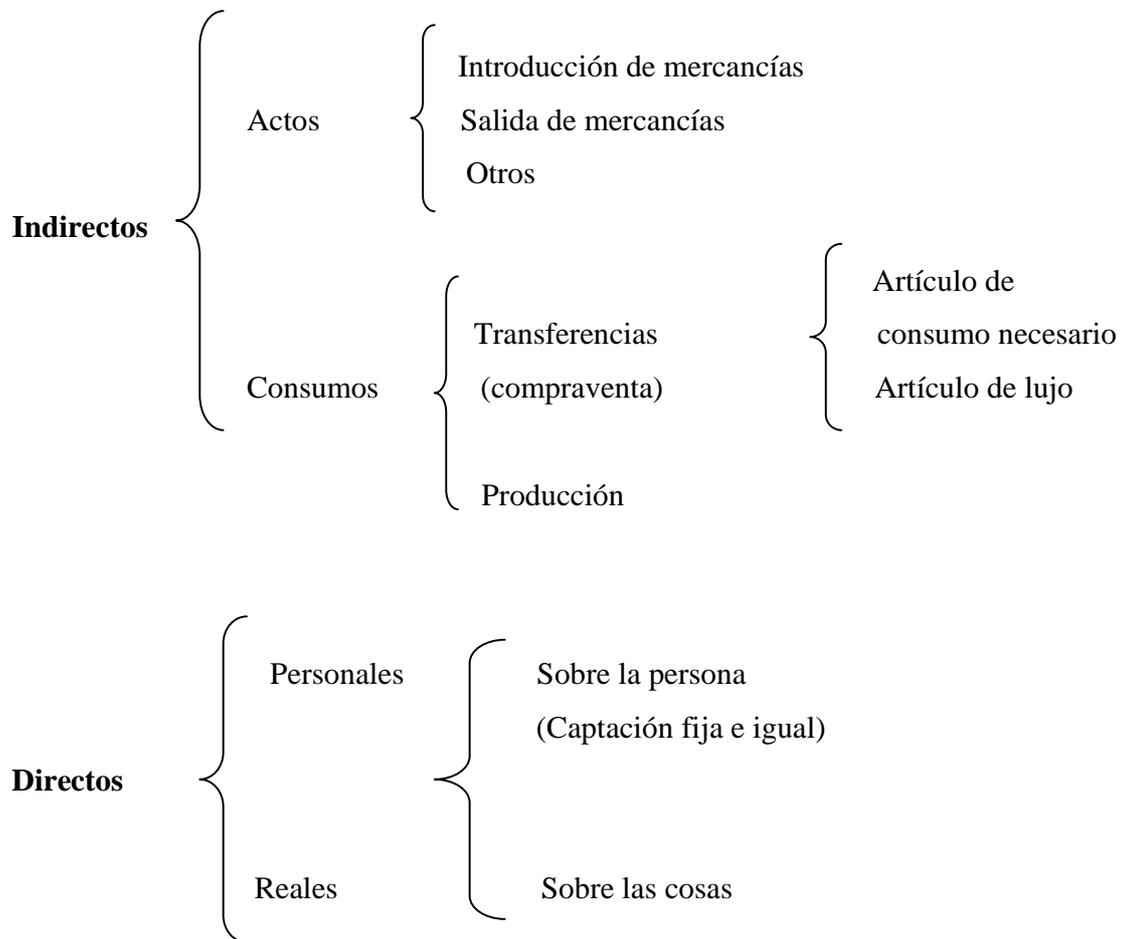
1. Son muy sensibles a los contribuyentes.
2. Son poco productivos.
3. Si existieran solo serian muy pesados.
4. Son poco elásticos.
5. El acusante es más estricto para juzgar los gastos del Estado.
6. Se prestan mas a la arbitrariedad por parte de las autoridades, y
7. Deja de gravar un gran sector social que percibe ingresos inferiores al mínimo.

INDIRECTOS. Ventajas:

1. Son poco sensibles para quienes lo pagan realmente porque se disimulan bajo el precio de las cosas.
2. Son más productivos que los directos.
3. Gravan a toda la población.
4. Tienen gran elasticidad y son más productivos al desarrollarse la economía de un país.
5. Es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuota.
6. Son menos impopulares que los directos.
7. Se dicen que son voluntarios en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar impuestos, y
8. Son cómodos, pues el causante paga el impuesto cuando adquiere la mercancía.

Desventajas:

1. No son justos porque pesan mas sobre las clases de escasos recursos.
2. No tienen la misma fijeza que los directos.
3. Los gastos de percepción son muy elevados, ya que se necesita mucho personal.
4. Producen molestias que entorpecen la industria por la necesidad de controlarlos.
5. Provocan una redistribución artificial del comercio o la industria, y
6. Causan desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas.



2.9.2 IMPUESTOS REALES e IMPUESTOS PERSONALES.

Son impuestos reales los que se desentienden de las personas y que se preocupan por los bienes o las cosas que gravan. Los impuestos personales atienden a las personas y a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

2.9.3 IMPUESTOS ESPECÍFICOS e IMPUESTOS AD VALOREM.

El impuesto específico es aquél que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado. El impuesto ad valorem es el más justo porque atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro. Esta clasificación la encontramos, principalmente, en la materia aduanera, cuyas tarifas hablan de impuestos específicos y de impuestos ad valorem.

2.9.4 IMPUESTOS GENERALES e IMPUESTOS ESPECIALES.

Existen actividades u operaciones que tiene en común ser de la misma naturaleza. Ejemplo de ello es la ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que establece un impuesto general al comercio y a la industria; grava cuatro tipos de ingresos provenientes de cuatro operaciones distintas, pero tienen en común, que deben de ser de naturaleza mercantil. El Impuesto Especial grava determinada actividad.

2.9.5 IMPUESTO CON FINES FISCALES Y CON FINES EXTRAFISCALES.

Los impuestos con fines Fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el animo o deseo de que produzca

ingresos, si no con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

2.10 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Para poder analizar los elementos de los impuestos, tendremos que comenzar por definir a la Obligación Fiscal y Obligación Tributaria.

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho, que al realizarse generarán un vínculo entre sujetos comprendidos en la disposición legal

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual en materia tributaria se conoce como relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.¹⁹

En otras palabras, existe una relación o vínculo jurídico entre el Estado y el particular, cuando el Estado en su potestad tributaria establece situaciones jurídicas o de hecho generadores de un vínculo jurídico con el sujeto previsto en ley; dando origen a derechos y obligaciones tributarias.

El derecho Fiscal no sólo regula las obligaciones de los contribuyentes en entregar una cantidad en dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo; sino que prevé, otro tipo de obligaciones a cargo, tanto del propio contribuyente como de terceras personas,

¹⁹ Ibidem. P. 97.

concebidas para hacer eficaz la obligación; pero ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal.

Emilio Margaín define la obligación tributaria como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto Activo, exige a un deudor, denominado sujeto Pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie”.²⁰

De la Garza sostiene que “De la realización del presupuesto legal conocido como hecho imposible, 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 la prestación de un tributo”.²¹

De los conceptos mencionados claro esta que existen dos sujetos en la obligación Fiscal, un sujeto Activo que exigirá del Pasivo después de encontrarse en el supuesto normativo; el cumplimiento de una obligación, consiste en una prestación generalmente en dinero, para cumplir con el bien común.

Es frecuente encontrar que algunos tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación Fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra pero haremos la distinción entre ambas.

Margaín nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley Fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, se deben una y otra una serie de obligaciones que se dan cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación Fiscal, a diferencia de la obligación Fiscal que sólo esta a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

²⁰ Emilio Margaín citado por Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (6). P. 110.

²¹ De la Garza citado por Rodríguez Lobato. Idem.

Con base a las ideas expuestas, Margañ elabora la siguiente definición: “La relación jurídica tributaria constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.²²

2.10.1 SUJETOS.

El sujeto es el primer elemento que interviene en la relación tributaria, en la relación tributaria intervienen dos sujetos: un activo y un pasivo.

2.10.1.1 SUJETO ACTIVO.

En el derecho Tributario, dentro de la obligación fiscal, existe un solo sujeto activo y este es el Estado, pues solamente el como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria como uno de los atributos de esa soberanía. La principal atribución del Estado como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del derecho privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, eximiendo la deuda a cargo del contribuyente.

Dentro del orden fiscal Mexicano y de acuerdo con el multicitado artículo 31, fr. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son sujetos Activos: a) La Federación y Distrito Federal que son las personas jurídicas que acumulan el mayor numero de Facultades en la materia fiscal; b) Los Estados y c) Los municipios. Son sujetos Activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir del pago de los tributos; pero este derecho no tiene la misma amplitud. La Federación y entidades locales pueden establecer los impuestos que consideran necesarios para cubrir sus presupuestos. En cambio, el municipio, no puede fijar por si los impuestos municipales sino que son fijados por la legislatura de los Estados y el municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos.

²² Margañ Emilio. Citado por Rodríguez Lobato. Ibidem. P. 112.

El artículo 115, fr. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece: “Los municipios Administraran libremente su Hacienda, la cual se formara de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor”.

2.10.1.2 SUJETO PASIVO.

Mientras que el sujeto activo es el ente de gobierno ya sea en sus tres niveles de gobierno, bien sea para establecer las contribuciones o para recaudarlas como en el caso de los municipios, el sujeto Pasivo de la relación tributaria en opinión de Faya Viezca es aquella “Persona física o moral a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto Pasivo de la realización tributaria, pues, siempre el fisco es el acreedor de esa relación”.²³

En lo personal difiero sobre la opinión que hace Jacinto Faya sobre el sujeto Activo de la relación tributaria al señalar que el fisco es siempre el acreedor de esa relación; pues si bien es cierto que en un primer plano el acreedor es el fisco, no hay que olvidar las devoluciones por pago de lo indebido de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, donde se invertirán los papeles de deudor y acreedor, siendo el sujeto activo el contribuyente, debido a que será a quien exija el pago de la contribución derivado de la contribución pagada indebidamente y por ende el sujeto pasivo será el fisco. De lo contrario, si el contribuyente no solicita que la autoridad hacendaría le devuelva la cantidad que enteró independientemente o en exceso, podría darse la figura de la compensación a la cual tiene derecho el contribuyente que se encuentra obligado a pagar mediante declaración, este podrá optar por compensar las cantidades que tenga a su favor contra las que están obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que causen con motivo de la

²³ Faya Viezca Jacinto. Finanzas Públicas. 4ª ed. Ed. Porrúa. México 1998. P. 135

importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

Más acertada es la opinión de Flores Zavala al definir al sujeto Pasivo como “La persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto”.²⁴

Una persona está obligada al pago de una prestación del fisco federal cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida. En otro orden de ideas, el fisco siempre estará en la posibilidad legal de exigirle el pago, cuando derivado de los supuestos que establece la respectiva ley, el contribuyente o causante, se encuentra dentro de las situaciones jurídicas o de hecho, que al realizarse, el fisco tiene la facultad legal de exigir el pago de la prestación derivado de la relación jurídica a que sea dado origen sin que exista la posibilidad de que el mero requerimiento sea un acto arbitrario de la misma autoridad.

En la definición aportada por Flores Zavala, no se establece que el sujeto activo siempre tiene que ser el fisco, toda vez que da más cabida al supuesto de que el acreedor pueda ser el contribuyente al estar sujeto a una devolución del pago de lo indebido.

Debemos mencionar que al estudiar al sujeto Pasivo de la obligación tributaria, encontramos que no siempre la persona a quien señala la ley como tal es la que efectivamente paga el tributo; si no que en ocasiones, quien lo hace, es persona diferente de quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, por lo que se convierte entonces en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, en donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo.²⁵

²⁴ Flores Zavala. Op. Cit. Supra (13). P. 54

²⁵ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra. (6). P. 147

De lo expuesto con antelación, distinguiremos como el sujeto pasivo del impuesto en contra posición al sujeto pagador del impuesto y es que el sujeto pasivo del impuesto es la persona que como ya se ha mencionado reiteradamente, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto; mientras que el sujeto pagador es aquel que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque la economía del sujeto pasivo es la que se vería afectada con el pago del impuesto como sucede con el impuesto directo. Un ejemplo de ello es el Impuesto Sobre Producción de Alcohol, este es a cargo del Fabricante de este producto, él es el sujeto pasivo, porque es la persona obligada frente al fisco, pero quien en realidad lo paga es el consumidor porque en el precio a que se le vende el alcohol estará incluido.

2.10.2 OBJETO (HECHO GENERADOR).

Es el acto o hecho que la ley fiscal establece como supuesto generador del crédito fiscal, es decir, que la ley debe señalar cual es el objetivo del gravamen, o sea lo que grava el impuesto. El objeto del impuesto tiene su existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realice, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser por ejemplo la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso entre otros.

En otras palabras, al hablar del objeto del tributo, se esta haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición.

2.10.3 FUENTE DEL TRIBUTO (MATERIA IMPONIBLE).

Todo tributo debe de tener su base gravable que no es otra cosa que la magnitud o valor a que se lleva por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que

al aplicársele la tasa, alícuota o porcentaje establecido también a la ley da por resultado el monto del tributo a pagar. Ej. En el caso de Impuesto Sobre la Renta sobre salario o sobre honorarios.²⁶

Para Jacinto Faya son tres los elementos esenciales de todo impuesto: a) La materia imponible; b) El sujeto pasivo del impuesto; c) El objeto del impuesto.

Blumenstein califica a estos elementos como “Cualitativos”, en virtud de que definen los distintos campos de aplicación (objetivo y subjetivo) de las distintas Instituciones Tributarias.²⁷

Hay que considerar que en los impuestos no sólo se dan elementos de orden “Cualitativos”, si no también “Cuantitativos”, que son los que vienen a determinar el importe de la cuota o deuda impositiva para cada caso en específico. Los elementos “Cuantitativos” son dos: a) Base imponible y b) La tarifa aplicable a dicha base.

La Base gravable o materia imponible como efecto cuantitativo es la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva. Por lo tanto, la base imponible es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

Al tomar en cuenta la existencia de una determinada riqueza no significa que se ha gravé a ese patrimonio en sí sino a la renta que el produce.²⁸

²⁶ Jiménez Gonzáles Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. 6ª ed. Ed. Ecafsa. México 2000. P. 45.

²⁷ Faya Viezca. Op. Cit. Supra (23). P. 133.

²⁸ Idem.

2.10.4 CUOTA, TASA O TARIFA.

Este elemento sirve para determinar en cantidad líquida los mismos, aplicándolo a la base gravable.

En el derecho fiscal mexicano existen tres clases de tasas contributivas:

- a) Tarifa o cantidad Fija. En este caso se señala en la ley la cantidad exacta en moneda de curso legal que debe pagarse por unidad tributaria.
- b) Cuota Fija o Tarifa proporcional. Es el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Este tanto por ciento señalado en la ley es Fijo, sin importar el valor de la base. Como ejemplo se señala el Impuesto al Valor Agregado, el cual tiene sus tarifas en porcentajes fijos.
- c) Tarifa progresiva escalonada. Aquí se establecen todas las diferentes cuyo impacto económico se va acrecentando de acuerdo y en la medida en que el monto de la base es mayor y por el contrario decrece cuando dicho monto es menor.

En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, por lo tanto y en términos generales como se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasas más justas y equitativas, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos de los contribuyentes, mantienen vigente el principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben tributar según sus posibilidades económicas.

2.10.5 FORMAS Y ÉPOCA DE PAGO.

El pago constituye la forma más común para extinguir la obligación fiscal, por lo que el cumplimiento o pago es la entrega de la cosa o cantidad debida. La forma de pago aceptada en la legislación mexicana es en moneda nacional.

La época de pago es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto el pago debe hacerse al momento en que para tal efecto señala la ley.²⁹

El legislador debe fijar el plazo momento para enterar el crédito fiscal no sólo cuando existe la comodidad para el contribuyente, si no también debe tomar en cuenta el momento en que la autoridad hacendaría tenga mayor control del mismo.

En México, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se deben pagar a la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y en caso de que no exista disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

Volviendo al pago como una forma de extinción de la obligación fiscal, veremos que hay diversas clases de pago en materia fiscal, estas son:

- a. Espontáneo, Liso y Llano.
- b. En Garantía.
- c. En Defensa.
- d. Provisional.
- e. De Anticipos.
- f. Definitivo.

²⁹ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (6). P. 125

g. Extemporáneo.

h. A plazos.

El Pago Espontáneo, Liso Y Llano, es el pago natural, automático, es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal.³⁰

El Pago en Garantía, es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro; como la situación prevista por la ley. Como ejemplo de ello podemos citar que mientras se resuelve, procede la solicitud de exención en los términos de la ley de fomento de industrias nuevas y necesarias, el interesado puede importar la maquinaria indispensable garantizando los impuestos aduaneros los que quedaran firmes si en definitiva se niega la exención.³¹

De acuerdo con los artículos 141 fr. I, 142 fr. II y 143 segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, también se da el pago en garantía cuando se constituye depósito en dinero para garantizar el interés fiscal, cuando se autorice prorroga para el pago de los créditos fiscales, o que los mismos sean cubiertos en parcialidades, ya que si el crédito queda firme se ordenara su aplicación por la Secretaria de Hacienda.

Pago en Defensa. El antecedente del pago en defensa fue el pago bajo protesta que estaba reglamentado por el Código Fiscal de 1968, en su artículo 25.

En el actual Código Fiscal, se suprimió el pago bajo protesta, y en su lugar, se instituyó el que por nuestra parte denominamos “Pago en Defensa”, y que esta previsto en el segundo y cuarto párrafos del artículo 22 del Código Fiscal, en los siguientes términos:

³⁰ Sanchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 12ª ed. Ed. Cardenas Editores. México, D. f. P. 296.

³¹ Cortina Alfonso. La Obligación Tributaria y su Causa. Ed. Porrúa. México 1976. P. 20

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

El Pago Provisional. Es el que se realiza con efecto interino, hecho interinamente, que temporalmente suple la paga de otro u otros pagos posteriores, o bien que se hace a cuenta del impuesto causado total definitivo; este ultimo que por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante o bien del impuesto anual aplicable al contribuyente. Los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total definitivo.³²

Anticipo significa dinero anticipado, adelantado, un anticipo de pago, por lo que cabe advertir que el Pago de Anticipos llega a confundirse con el pago provisional. Por ende, distinguiremos el pago provisional del pago de anticipo.

El Pago de Anticipo presenta dos modalidades:

- a) Que no se cubra totalmente el impuesto, porque de momento no se puede determinar exactamente su base y se da un anticipo para que el fisco disponga inmediatamente de recursos.
- b) O bien, cuando se puede determinar la base del impuesto exactamente, la ley permite al contribuyente que se encuentre con posibilidades económicas, optar por pagarlo totalmente por anticipo o en parcialidades, teniendo en cuenta que el impuesto corresponde a una anualidad o una suma elevada (situación prevista por los artículos 17 y 18 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán).³³

Emilio Margaín define al “Pago Definitivo” diciendo: “El Pago Definitivo es el que deriva de una auto determinación no sujeta a verificación por parte del fisco. Como ejemplo

³² Sánchez León. Op. Cit. Supra (30). P. 299.

³³ Ibidem. P. 300.

podemos citar el pago que prevé la Ley Sobre Uso y Tenencia de Vehículos y casi la totalidad de los impuestos especiales al comercio y a la industria”.³⁴

Pago a Plazos. La regulación del pago a plazos, esta mal ubicada en el Código Fiscal de la Federación, porque si este ordenamiento reglamenta la institución del pago en sus artículos 20 y siguientes, por razón de orden y sistemática en la ubicación de instituciones, en ese lugar se debió también regular el pago a plazos, y no en el artículo 66, que esta situado dentro de otro título e institución diferente.

En la exposición de motivos de la reforma fiscal de Diciembre de 1966, y en lo relativo al pago en parcialidades y recargos por prorroga, se dijo: “Con el fin de simplificar los procedimientos seguidos para el calculo de esquema de pago en parcialidades establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, y dar certidumbre a los contribuyentes en cuanto a los motivos que deben cancelar mes con mes y el periodo en el que se terminará de cubrir su adeudo, se propone a ese H. Congreso de la Unión incorporar al calculo de pagos en parcialidades el uso de Unidades de Inversión”.³⁵

Debemos hacer mención a las diversas formas de pago que establece el artículo 20 en su párrafo séptimo, los cheques certificados o de caja, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, el pago en efectivo y cheques personales del mismo banco.

El cheque certificado es le que se emite por el librador, con la declaración que se hace constar en el mismo documento, por el librado, de que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo.³⁶

³⁴ Margaín Manautour. Op. Cit. Supra (11). P. 308.

³⁵ Sánchez León. Op. Cit. Supra (30). P. 304.

³⁶ Fernández Martínez. Op. Cit. Supra (17). P. 290.

El cheque de caja es el documento consistente en cheque nominativo no negociable que expide una institución de Crédito a cargo, y a favor de un tercero, el cual es pagadero a la vista, en plaza diversa.³⁷

La transferencia electrónica de fondos es el movimiento electrónico de dinero de una cuenta bancaria perteneciente a un titular a favor de otra cuenta bancaria perteneciente a otro titular, ya sea en la misma institución o ha otra institución de crédito.

El pago en Efectivo es aquel que se realiza por el total en moneda de curso legal o sus equivalentes, tales como giros bancarios, telegráficos, postales, monedas de oro, extranjeras, depósitos bancarios en cuentas de cheque o sus diversas modalidades en Instituciones crediticias.

Cheques personales son aquellos en los que una Institución crediticia expide a su propio cargo a favor de una persona que teniendo fondos en su cuenta bancaria pueda librar cheques de su persona a favor de otra.

2.11 OTRAS FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Sin embargo, el pago no es la única forma de extinción de la obligación fiscal, ya que existe la compensación como otra forma de extinción del crédito fiscal.

La Compensación tiene lugar cuando 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. En nuestra legislación se encuentra contemplada en el artículo 23 del Código Fiscal Federal.³⁸

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem. P. 302.

La condonación es otra forma de extinción del crédito fiscal y este es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor a favor del deudor, o sea, es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo a favor del deudor, extinguiendo la obligación.³⁹ Como se observa en los artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación.

Al hablar de la cancelación debemos analizar primero lo que se entiende por cancelar, ello es anular o dejar sin efectos una obligación. En materia fiscal la cancelación no es en esencia la extinción de los créditos fiscales, porque está no libera a los obligados de su pago.⁴⁰

La cancelación de los créditos fiscales, de las cuentas publicas, es de efectos internos o administrativos de las oficinas de la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, y se genera por dos situaciones:

Por incosteabilidad del cobro. En este caso un crédito fiscal es incosteable, por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro.

Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. En el segundo caso es incobrable, cuando el obligado o responsable solidario es insolvente o han muerto sin dejar bienes.⁴¹

En ambos casos no se libera al deudor o al responsable solidario de su pago, lo que implica que a un cancelado un crédito fiscal, si el particular va y lo paga voluntariamente, la autoridad debe recibir el pago; o si el particular llega a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia, debe exigir el crédito fiscal insoluto, si no ha operado, la prescripción en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

³⁹ Ibidem. P. 304.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Ibidem. P. 305.

La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales, por el solo transcurso del tiempo, además es 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.⁴²

Como ya lo mencionamos, la prescripción es contemplada dentro del artículo 146 del C. F. F. que prevé: El crédito fiscal se extingue por prescripción en término de cinco años a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

El plazo para que opere la Caducidad en termino genérico es de cinco años si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales; el plazo es de diez años cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de cinco años en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles.

⁴² Idem.

CAPÍTULO III. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

CAPÍTULO TERCERO.

3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

Las facultades de comprobación son el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido correctamente con las disposiciones fiscales.⁴³

Las facultades de comprobación se encuentran en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación el cual establece que la autoridad fiscal a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: “ **1.-** Requerir al contribuyente de documentación diversa a fin de rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate; **2.-** Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en oficina de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad y proporcionar los datos que les requieran; **3.-** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos a fin de verificar mercancías y revisar su contabilidad; **4.-** Revisar los dictámenes formulados por contador publico sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen; **5.-** Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales; **6.-** Practicar u ordenar que se practique avalúo o

⁴³ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (6). P. 272.

verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte; 7.- recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones; 8.- Allegarse de pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales”.

Las autoridades fiscales ejercerán las facultades de comprobación en cualquier momento y estas facultades se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

Ahora nos dispondremos a analizar dos facultades de comprobación de más relevancia tanto para la autoridad, así como para nosotros, que son la Revisión de Dictámenes tema de esta investigación de tesis, como la visita domiciliaria.

Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal inician de oficio, es decir, que la autoridad se encuentra facultada para realizar en cualquier momento.

3.1 VISITA DOMICILIARIA.

La visita domiciliaria encuentra su fundamento en el párrafo dieciséis del artículo 16 de nuestra Constitución Política, que establece que la autoridad Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policías; y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Las formalidades que se deben cumplir para los cateos, son requisitos mínimos que deben cumplir la autoridad fiscal al efectuar las visitas domiciliarias a los contribuyentes, siendo estos los siguientes:

1. La orden de visita debe ser escrita;
2. Se debe de expresar el lugar que ha de inspeccionarse;
3. La persona o personas con las que debe de entenderse;
4. El objeto preciso de la visita;
5. Al finalizar la inspección tiene que levantarse una acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.⁴⁴

Por lo que se refiere a la materia fiscal, la visita domiciliaria de Autoridad es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.⁴⁵

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación establece con apego a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de las visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, los requerimientos de los actos administrativos son los siguientes:

- I. Constar por escrito;
- II. Señalar la autoridad que lo emite;
- III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.
- V. Indicar lugar o lugares donde se efectuaran;
- VI. Indicar cuales son las obligaciones fiscales que se van a verificar, así como el periodo o aspecto que abarca la visita como parte de la motivación.

⁴⁴ Carrasco Iriarte. Op. Cit. Supra (14). P. 20.

⁴⁵ Sánchez León Op. Cit. Supra (30). P. 220.

La visita domiciliaria como facultad de comprobación se practicará en el domicilio fiscal, establecimientos o sucursales de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencias que tengan relación con las obligaciones fiscales con el objeto de comprobar si han cumplido correctamente con las disposiciones fiscales.

Una vez llevada a cabo la visita domiciliaria, se levantarán actas en las que se asienten los hechos u omisiones y en el supuesto de que se tengan que visitar dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar un acta parcial misma que se integrará a un acta final.

En caso de que la visita domiciliaria llegase a concluir anticipadamente, la autoridad fiscal estará a lo dispuesto por el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación solo si:

El visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado ó el visitado antes del inicio de la visita domiciliaria haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que se haya presentado en el plazo y cumplimiento de los requisitos y el acto se deberá manifestar tal situación.

Las autoridades fiscales deberán *concluir* la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúen en las oficinas de las propias Autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación.

Una vez ejercida las facultades de comprobación deberá expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular.

Si la resolución es desfavorable al contribuyente, es decir, si su situación es irregular, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación el tributo omitido como acto definitivo y decisorio de la autoridad fiscal.

Por su parte el artículo 16 Constitucional establece como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y, por tanto, de la autoridad fiscal, al establecer que 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 fiscal, que justifiquen el principio de seguridad jurídica. Ello es que debe constar por escrito, debe estar fundado, motivado y debe de estar firmado por el funcionario competente.

Al decir que el acto de autoridad debe de estar fundado nos referimos a que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.⁴⁶

La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la que se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.⁴⁷

El acto definitivo de autoridad debe contener la firma autógrafa de la autoridad en el documento en que conste el acto, es indispensable tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de autoridad competente y que esta es responsable de su contenido.⁴⁸

⁴⁶ Ibidem. P. 230.

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Idem.

Cuando se conozcan los hechos y omisiones de los sujetos pasivos de la relación tributaria durante la visita de las autoridades fiscales, se consignarán en forma circunstanciada en actas parciales; también serán asentados los hechos u omisiones de los terceros relacionados con ellos.

Una vez levantada la última acta parcial el contribuyente goza de un término de por lo menos *veinte días*, durante los cuales debe de presentar documentación o libros mediante los cuales desvirtúen los hechos u omisiones, así como corregir su situación fiscal. Si en dicho término el contribuyente no desvirtúa los hechos u omisiones antes del cierre del acta final, se tendrá por consentidos los mismos.

3.2 DICTAMEN FINANCIERO.

El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conoce las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.⁴⁹

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.⁵⁰

⁴⁹ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría. 21ª ed. Ed. Comisión de Normas y procedimientos de auditoría México 2001. P. 4010-3.

⁵⁰ Ibidem.

3.2.1 DICTAMEN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES.

El dictamen deberá contener la opinión respecto del cumplimiento de las disposiciones fiscales, con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas y procedimientos de auditoría que se consideren necesarios para conocer la situación del contribuyente.

Están obligadas a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales las personas físicas y morales que se encuentren en algunos de los supuestos conforme al artículo 32-A.

Aquellos contribuyentes que no se encuentren obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones tendrán la opción de dictaminarse.

El dictamen deberá presentarse dentro de los seis meses siguientes al cierre del periodo por dictaminar, tanto por los contribuyentes que hallan optado por dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, como por los obligados a dictaminarse.

Los contribuyentes que optan o se encuentren obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales deberán exhibir la siguiente documentación:

- a) Carta de presentación del Dictamen.
- b) El Dictamen.
- c) El Informe, y
- d) Los Anexos.

3.2.2 DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Con fundamento en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones están obligadas a dictaminar, en los términos del

artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por medio de Contador Público Autorizado.

Artículos 32-A del Código Fiscal de la Federación:

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos de las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- I. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$34, 803, 950.00**, que el valor de su activo determinado en los términos del artículo 9o-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea superior a **\$69, 607, 920.00** o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

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

- a. Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b. Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:
 1. Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.

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

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

- II.** Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Así como las que lleven al cabo programas de redondeo en ventas al público en general con la finalidad de utilizar u otorgar fondos, para sí o con terceros.
- III.** Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

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

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

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la

presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

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

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

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

Por otra parte, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, se *presumirán ciertos*, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los Dictámenes formulados por Contadores Públicos sobre los estados financieros de los Contribuyentes o

las Operaciones de Enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por Contador Público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

3.2.2.1 REGISTRO DE CONTADORES MEXICANOS Y EXTRANJEROS.

Que el contador público que dictamine este registrado ante las Autoridades Fiscales para ello, en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) Las personas de Nacionalidad Mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaria de Educación Pública y sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaria de Educación Pública, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente, y
- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

3.2.2.2 FORMULACIÓN DEL DICTAMEN O DECLARATORIA DE DEVOLUCIÓN.

Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivos de la devolución de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la

capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de lo mismo.

3.2.2.3 DICTAMEN E INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL.

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

3.3 REVISIÓN DE LOS DICTAMENES.

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

Y es por eso que la Ley deja en un estado de indefensión e incertidumbre jurídica, ya que a pesar de que el contribuyente obligado a dictaminarse cumple con ese requisito legal, y hace un gasto para el pago del Contador, la Ley, en específico el Código Fiscal de la Federación faculta a la Autoridad Fiscal para que todavía de que el contribuyente este cumpliendo con sus obligaciones fiscales, esto haciéndolo con el dictamen del contador autorizado, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación da potestad y discrecionalidad para que la autoridad a la hora, día y lugar que ella quiera puede causarle molestia al mismo contribuyente, ya sea por suposiciones infundadas o por presentimiento fisco-legal de que el contribuyente no este cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

Al darnos cuenta de eso la Revisión de dictámenes puede ser un tema muy discutible pero no fácil de ignorar.

3.3.1 EL PROCEDIMIENTO PARA LA REVISIÓN DE LOS DICTAMENES.

Cuando la autoridad fiscal inicia sus facultades de revisión de dictámenes, tiene que acatar una serie de disposiciones, los cuales marcan el procedimiento de revisión, estos requisitos se encuentran contenidos en el artículo 52-A, 53 y 53-A del Código Fiscal de la Federación, requisitos que la Ley le permite a la Autoridad solicitar al contribuyente pero no de manera directa, ya que el emisor del dictamen no es el contribuyente, sino un especialista en la materia ósea un Contador Público autorizado por la misma autoridad fiscal, solicitando información a través de una notificación pidiendo documentación que debería estar incluida en el dictamen presentado y que no se encuentra, así también la exhibición de los papeles de trabajo que se hallan utilizado para la realización del dictamen, documentos que se entienden son propiedad del contador emisor del mismo dictamen, documentos que el contribuyente no tiene a su mano por ser propios del contador e información que se encuentre relacionada y sea pertinente para el cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Así también la autoridad tiene un límite de tiempo para la revisión del dictamen, ya que cuenta con tan solo doce meses para realizar sus facultades de comprobación y cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente a través del dictamen realizado por el contador autorizado por la misma autoridad, si la autoridad fiscal considera que la documentación ofrecida por el contador dictaminador fuere insuficiente o sino se presentaren a tiempo conforme a los plazos contenidos en el artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación plazos como Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días, Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente. Entonces la autoridad podrá a su juicio ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

También cuenta la autoridad con la autorización de la ley para solicitar información relacionada con el dictamen del contribuyente a responsables solidarios o terceros relacionados con el contribuyente la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen., Las facultades de comprobación que realiza la autoridad fiscal para el procedimiento de revisión del dictamen, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Para una mayor apreciación a continuación se transcribe el artículo 52-A del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 52-A.- Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, estarán a lo siguiente:

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de doce meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

Ultimo párrafo (Se deroga)

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

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

IV. (Se deroga)

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

Ultimo párrafo (Se deroga)

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales, tampoco se seguirá el mencionado orden en el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

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

3.4 REQUISITOS DEL CONTADOR PARA SER DICTAMINADOR AUTORIZADO POR LA S. H. C. P.

Los requisitos que debe de tener un Contador Público para estar autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, se encuentran contenidos en el artículo 52 fracción I del Código Fiscal de la Federación, así como en el artículo 45 del Reglamento del mismo Código ya antes mencionado, los cuales son:

Del artículo 52 fracciones I del Código Fiscal de la Federal se encuentran:

Que el Contador Público que dictamine este Registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los Términos del reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) Las personas de nacionalidad Mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio Profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con Certificación expedida por los Colegios o Asociaciones de Contadores Públicos registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

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

Del artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se encuentran:

Para los efectos del artículo 52, fracción I del Código, el contador público interesado en obtener el registro a que se refiere dicha fracción, deberá solicitarlo al Servicio de Administración Tributaria, acreditando lo siguiente:

I. Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, con cualquiera de las claves y regímenes de tributación que a continuación se señalan:

- a) Asalariados obligados a presentar declaración anual conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- b) Otros ingresos por salarios o ingresos asimilados a salarios conforme al Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y
- c) Servicios profesionales para los efectos del Régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales.

El contador público que presente la solicitud a que se refiere este artículo deberá encontrarse en el Registro Federal de Contribuyentes con el estatus de localizado en su domicilio fiscal y no haber presentado el aviso de suspensión de actividades previsto en el artículo 25, fracción V de este Reglamento.

II. Contar con certificado de firma electrónica avanzada vigente, expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios en los términos del Código.

III. Contar con cédula profesional de contador público o equivalente emitida por la Secretaría de Educación Pública.

IV. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de registro.

V. Contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código, y

VI. Contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales.

La experiencia a que se refiere esta fracción se acreditará de conformidad con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

En la solicitud a que se refiere este artículo, el contador público que solicite el registro deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, que no ha participado en la comisión de un delito de carácter fiscal.

Una vez otorgado el registro, el Contador Público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un Colegio o Asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su Colegio o Asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

3.4.1 REGISTRO DE SOCIEDADES O ASOCIACIONES DE CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS.

Las Sociedades o Asociaciones Civiles conformadas por los despachos de Contadores Públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a los que se refiere el primer párrafo del artículo 52 del Código Fiscal Federal, deberán registrarse ante la autoridad Fiscal competente en los términos del reglamento del Código.

Dentro del Reglamento del Código Fiscal Federal en su artículo 60 Fracción IV es muy explícito ya que a la letra dice:

Art. 60 Frac. IV. Tener constancia expedida con no más de dos meses de anticipación, emitida por colegio profesional o asociación de contadores públicos que tengan reconocimiento ante la Secretaría de Educación Pública o ante autoridad educativa estatal que lo acredite como miembro activo de los mismos, con una antigüedad mínima, con esa calidad, de tres años previos a la presentación de la solicitud de registro.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es Socio Activo de un Colegio o Asociación Profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la Autoridad fiscal en el que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de Educación Continua expedida por su Colegio o Asociación Profesional o Constancia de actualización académica expedida por dicho Colegio o Asociación.

3.5 CASOS EN EL QUE EL CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO POR LA S. H. C. P. PARA DICTAMINAR SEA AMONESTADO, SUSPENDIDO O CANCELADO SU REGISTRO.

Conforme al artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal Federal se mencionan los casos en los que se sancionará al Contador Público Autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar, estas sanciones se pueden dar ya sea en forma de Amonestación, Suspensión o Cancelación del Registro.

Art. 63.- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, aplicará al contador público registrado las sanciones siguientes:

AMONESTACIONES POR:

I. Se amonestará al Contador Público cuando:

a) No proporcione o presente incompleta la información a que se refiere el artículo 52-A, fracción I, incisos a) y c) del Código.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, primer y segundo párrafos de este Reglamento, y

c) No hubiera integrado en el dictamen o declaratoria la información que para efectos del proceso de envío se determine en las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

SUSPENSIÓN POR MOTIVOS DE:

II. Suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I del Código, cuando el contador público registrado:

a) Formule el dictamen o declaratoria en contravención a los artículos 52 del Código; 68 a 84 de este Reglamento, o 204 y 263 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

b) Acumule tres amonestaciones de las previstas en la fracción I de este artículo. En este caso la suspensión será de tres meses a un año y se aplicará una vez notificada la tercera amonestación;

c) No aplique las normas de auditoría a que se refiere el artículo 67, primer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años.

La sanción a que se refiere este inciso se aplicará por cada dictamen o declaratoria formulado en contravención a las disposiciones legales aplicables, independientemente del ejercicio fiscal de que se trate y las sanciones correspondientes se acumularán;

d) Formule dictamen o declaratoria estando impedido para hacerlo de acuerdo a lo previsto en el artículo 67, segundo párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión será de seis meses a dos años;

e) Se dicte en su contra auto de sujeción a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal. En este caso la suspensión durará el tiempo en el que el contador público se encuentre sujeto al proceso penal;

f) No cumpla con lo establecido en el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el citado artículo;

g) Emita dictamen o declaratoria sin contar con la certificación a que se refiere el artículo 52, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código o con la renovación, refrendo o recertificación a que se refiere el artículo 61, tercer párrafo de este Reglamento. En este caso la suspensión durará hasta que se obtenga la certificación, renovación, refrendo o recertificación correspondiente, y

h) No exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo del dictamen de las operaciones de enajenación de acciones, de la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o de cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, distinto al dictamen de los estados financieros del contribuyente. En este caso la suspensión será de uno a dos años.

Art. 64.- Para los efectos del artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, el Servicio de Administración Tributaria, previa audiencia, procederá a la cancelación definitiva del registro a que se refiere el citado precepto, para lo cual se entiende que:

CANCELACIÓN POR:

I. Existe reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones; la cancelación se aplicará una vez notificada la tercera suspensión, y

II. El contador público participó en la comisión de un delito de carácter fiscal cuando cause ejecutoria la sentencia definitiva que declare culpable al contador público en dicha comisión de delito.

3.6 PROCEDIMIENTO PARA LA SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DE REGISTRO.

El procedimiento para la Suspensión o Cancelación se hará de acuerdo con el artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal Federal. Que viene siendo:

Art. 65.- Las facultades a que se refiere el artículo 52, antepenúltimo párrafo del Código, se ejercerán por las autoridades fiscales del Servicio de Administración Tributaria mediante el siguiente procedimiento:

I. Determinada la irregularidad, ésta será hecha del conocimiento del contador público registrado, a efecto de que en un plazo de quince días manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

La autoridad fiscal admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. Las pruebas se valorarán en los términos del artículo 130 del Código;

II. Agotado el periodo probatorio a que se refiere la fracción anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda, y

III. La resolución se emitirá en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir de que se agote el plazo señalado en la fracción I de este artículo.

3.7 MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE CANCELE O SUSPENDA EL REGISTRO DEL CONTADOR AUTORIZADO POR LA S. H. C. P. PARA DICTAMINAR.

Los medios de defensa que tiene el Contador autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en contra de la Resolución dictada por el Servicio de Administración Tributaria suspendiendo o cancelando su registro como dictaminador son dos: El primero es el Juicio Contencioso Administrativo, demandando la nulidad de la Resolución que le afecta directamente ya sea suspendiendo o cancelando su registro para dictaminar estados financieros, demanda que se resolverá ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, este medio de defensa esta basado bajo los términos de la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para robustecer lo antes descrito, sirve de apoyo la siguiente jurisprudencia, visible en la pagina 733 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, como tesis 21/2007, en el Tomo XXV, Febrero de 2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época.

CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO PARA DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS. AL SER LA SUSPENSIÓN DE SU REGISTRO UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA QUE LE CAUSA

AGRAVIO EN MATERIA FISCAL, ES IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 11 DE SU LEY ORGÁNICA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que por “MATERIA FISCAL” debe entenderse todo lo relacionado con la recaudación de impuestos o de multas o con las sanciones impuestas por infracciones a las Leyes Tributarias. Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la Tesis 2ª.XI/2003, que el requerimiento de información y/o documentos que formula el fisco federal al contador público autorizado que dictaminó los estados financieros, con copia al contribuyente, en términos del artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, constituye una resolución definitiva que afecta a ambos, respecto de la cual, si se pretende su nulidad, es necesario impugnarla a través del Juicio Contencioso Administrativo de manera destacada, ya que se impone al profesionista señalado por el desempeño de su actividad. Ahora bien, la expresión “QUE CAUSE UN AGRAVIO EN MATERIA FISCAL DISTINTO AL QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES ANTERIORES” contenida en el artículo 11, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se refiere a una afectación relacionada con el cumplimiento de las Leyes Fiscales, así como a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la realización jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco, por la determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida; por la negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el estado o cuya devolución proceda conforme a las Leyes Fiscales; o por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas federales. En consecuencia, la suspensión del registro que autoriza a un contador público para dictaminar estados financieros para efectos fiscales, constituye una resolución definitiva que causa un agravio en materia fiscal diferente a los supuestos señalados y, por ende, es impugnabile a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual debe agotarse previamente al juicio de garantías.

El segundo medio de defensa es el Juicio de Amparo, para activar este medio de defensa no es necesario agotar el juicio de nulidad, ya que el principio de definitividad no aplica en este caso, al prever el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo mayores requisitos para conceder la suspensión que los previstos en la Ley que rige el juicio de garantías, es optativo el juicio de nulidad antes que el de garantías. Para reforzar lo antes comentado sirve como fundamento la siguiente Tesis Jurisprudencial 56/2007, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de Tesis 39/2007-SS.- entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Primero y Décimo Segundo, ambos en materia administrativa del primer circuito, el 24 de Marzo de 2007.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTIAS.

Del examen comparativo del citado precepto con los artículos 124, 125 y 135 de la Ley de Amparo, se advierte que se actualiza la excepción al principio de definitividad prevista en la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, en virtud de que el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece mayores requisitos para conceder la suspensión del acto reclamado que la Ley de Amparo, a saber: 1) Circunscribe la posibilidad de solicitar la medida cautelar a los supuestos en que la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución; 2) Obliga al solicitante a ofrecer, en su caso, las pruebas documentales relativas al ofrecimiento de la garantía, a la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora y, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución; 3) Obliga a ofrecer

garantía mediante billete de deposito o póliza de fianza, para preparar los daños o indemnizar por los perjuicios que pudieran causarse a la demandada o terceros con la suspensión si no se obtiene Sentencia favorable en el juicio debiendo expedir dichos documentos a favor de las partes demandadas; 4) Constríne a exponer en el escrito de solicitud de suspensión las razones por las cuales se considera que se debe otorgar la medida cautelar y los perjuicios que se causarían en caso de la ejecución de los actos cuya suspensión se solicite; 5) Condiciona el otorgamiento de la suspensión a que, sin entrar al fondo del asunto, se advierta claramente la ilegalidad manifiesta del acto impugnado; 6) Establece que se otorgara la suspensión si la solicitud es promovida por la autoridad demandada por haberse concedido indebidamente . En ese tenor, al actualizarse la excepción al principio de definitividad aludido, es factible acudir directamente al Juicio de Amparo sin agotar previamente el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CAPÍTULO IV. ESCISIÓN, FUSIÓN Y QUIEBRA DE SOCIEDADES

CAPÍTULO CUARTO.

4. ESCISIÓN, FUSIÓN Y QUIEBRA DE SOCIEDADES.

La actividad empresarial en general tanto por su misma esencia, como por la idiosincrasia de los empresarios es una actividad dinámica generadora de cambios, impulsora de crecimiento, innovadora de procedimientos, promotora de alternativas y en fin nunca estática o ya estacionada.

La estructuración de la empresa bajo el concepto de persona moral y en particular, como Sociedad Mercantil, es la forma más idónea de organización, pues se tiene una amplia legislación mercantil (Nacional y Extranjera) que otorga suficiente seguridad jurídica sobre los derechos y obligaciones que emanan de la creación, operación y extinción de las personas morales y a su vez dicha seguridad jurídica se tiene con respecto a los socios o accionistas e inclusive para los administradores de las Sociedades.

Sin embargo, por esa evolución, desarrollo o crecimiento de los negocios, surgen necesidades de reestructuración o reorganización de la empresa y en este campo la figura de escisión, fusión y quiebra que constituyen una herramienta jurídica sumamente importante.

4.1 CONCEPTO DE ESCISIÓN.

Escindir significa cortar, separar, romper. El Diccionario de la Real Academia Española establece que escindir significa cortar, dividir, separar.

Como figura jurídica la escisión determina la separación o segregación del patrimonio de una sociedad, para que se integre a otra u otras sociedades. A la primera se le denomina la “escidente” y a la(s) segunda(s) la(s) “escindida(s)”. Al referirnos al patrimonio de una sociedad, desde un punto de vista contable nos estamos refiriendo al efecto neto que resulta

de restar del valor de los activos, al monto de los pasivos, es decir el capital contable de la sociedad. Pero en realidad la escisión va más allá de la segregación del capital contable de una sociedad, puesto que a título universal se pueden aportar, ceder o traspasar “actividades mercantiles” que involucran una serie de derechos y obligaciones. En efecto, por virtud de una escisión:

a) Se puede traspasar a otra sociedad una actividad mercantil (Comercial, Industrial, Agropecuaria, Financiera, etc.) que ya esta funcionando, que tiene sus productos, su mercado, su organización.

b) Se puede traspasar a otra sociedad a la fuerza Laboral, asumiendo la sociedad receptora una serie de derechos y obligaciones Laborales en el carácter de patrón sustituto.

c) Se puede traspasar a otra sociedad una serie de bienes intangibles como son marcas, nombres comerciales, patentes, crédito mercantil, etc.

d) Se pueden traspasar a otra sociedad los derechos y obligaciones que emanan de una serie de contratos que la sociedad escidente ya tenía celebrados: De arrendamiento, de servicios (luz, teléfono, agua), de suministro o de compra de bienes, etc.

Como se aprecia la figura jurídica de la escisión conlleva a una segregación patrimonial que puede ser total o parcial. En el primer caso si la segregación es total se provoca la disolución de una sociedad escidente, y la incorporación de su patrimonio en otras sociedades nuevas o ya existentes.

En el caso de que la segregación patrimonial fuese parcial, la sociedad escidente subsiste y el patrimonio segregado se incorpora a otra u otras sociedades nuevas o ya existentes.

Una característica fundamental de la figura de la escisión, es la relacionada con los beneficios indirectos de este traspaso patrimonial, puesto que tales beneficiarios indirectos

son precisamente los socios o accionistas de la sociedad escidente, pues son ellos los que reciben las acciones que se emiten en las o las sociedad(es) escindida(s). Es obvio que a su vez tendrán que asumir el efecto de la reducción de capital que se provoca en la sociedad escidente.

En un Estudio sobre la escisión preparado por la comisión de Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.,⁵¹ se señalan los aspectos formales requeridos para llevar a cabo una escisión (acuerdo de asamblea, publicaciones, protocolización, etc.), sugiriéndose a su vez el siguiente procedimiento:

1. Obtención de permiso de la Secretaria de Relaciones Exteriores autorizando la denominación de la nueva o nuevas Sociedades.
2. Obtención de acuerdos con aquellos acreedores a los que la disminución de patrimonio de la sociedad que se escinde pudiera traer como consecuencia la exigibilidad de las deudas respectivas.
3. Convocar para la celebración de una asamblea general extraordinaria de accionistas de la sociedad que será escindida, en los términos de la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de dicha sociedad.
4. Celebración de asamblea y adopción de los acuerdos de escisión.
5. Constitución (reconocimiento) de la nueva o nuevas sociedades simultáneamente a la transferencia del patrimonio respectivo.
6. Convocar para la celebración de una asamblea general ordinaria de la nueva o nuevas sociedades, que se ocupe de la designación de administradores, comisarios y apoderados.
7. Protocolización de las actas de asamblea.
8. Publicación de los acuerdos de escisión y de los balances, tanto de la sociedad que se escinde, como de la nueva o nuevas sociedades.
9. Inscripción de las escrituras publicas respectivas en el registro de comercio del domicilio de la sociedades involucradas; y

⁵¹ Estudio titulado “Efectos Fiscales de la Escisión de Sociedades Mercantiles” publicado en el número 12 de la Revista Investigación Fiscal del 30 de junio de 1991.

10. Entrega de los títulos de acciones de la nueva o nuevas sociedades, a los accionistas de la sociedad que se escinde.

Hasta antes de la incorporación de la figura de la escisión a la Ley de Sociedades Mercantiles (Junio de 1992), en México el reconocimiento oficial sobre la legalidad de la escisión provenía de la legislación fiscal por lo que es oportuno transcribir lo apuntado en la exposición de motivos del dictamen de la Cámara de Diputados: “La escisión consiste en la división de bienes y actividades que se transmiten a otra u otras, sin que se extinga la sociedad transmisora y en donde subsisten los mismos capitales y los mismos accionistas y únicamente se desconcentran las sociedades para operar de acuerdo con otras formas de organización que su operación comercial, productiva, bursátil, económica, jurídica o financiera las obliga.

4.2 OBJETIVOS DE LA ESCISIÓN.

Los objetivos de la escisión denotan mucho de los motivos de una “reestructuración” y es por eso que cabe anunciar los siguientes:

- 1) Por razones de ubicación Geográfica.
- 2) Por razones de Mercado.
- 3) Por razones Operacionales.
- 4) Por razones Laborales.
- 5) Por razones Fiscales.
- 6) Por razones de Accionistas.
- 7) Por razones de Nuevos Accionistas.
- 8) Por razones Jurídicas.
- 9) Por razones Financieras.

La Planificación e Implementación de una “reestructuración de empresas” o sea la escisión, requiere de variados conocimientos en distintos ordenes. Tales conocimientos

abarcen aspectos internos de la empresa (en materia Comercial, Industrial, Operacional, Administrativa, Financiera, Contable, Accionaría, etc.), Laboral, Fiscal y Bursátil; y aspectos Contables y Financieros con su implicación fiscal.

4.3 ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD PARA APROVECHAR UN REGIMEN FISCAL FAVORABLE.

Para explicar este tema se realizara de acuerdo a la dinámica problema solución, esto es que se planteara un problema con su respectiva solución.

PLANTEAMIENTO:

Se trata de una empresa Avícola que tiene diversas granjas y que cuentan con una fabrica de alimento balanceado con una gran capacidad de producción. El alimento balanceado que se fabrica parcialmente se utiliza en el consumo interno, pero también se vende alimento balanceado a terceros en cantidades significativas. Un estudio de muestra que habría una buena ventaja Fiscal en que la Empresa Avícola tributase en el régimen simplificado, pero ese beneficio no sea aprovechado ya que la venta de alimentos balanceados a terceros (Por mas de un 10% de los ingresos) no permite la aplicación de dicho régimen.

SOLUCIÓN:

La Sociedad mercantil se escinde y se constituye una nueva sociedad escindida que se dedica a fabricar alimento balanceado que se vende a los clientes independientes. A su vez, esta sociedad le “Maquila” alimento balanceado a la sociedad escidente, pues ésta conserva la actividad Avícola y ahora puede Tributar en el Régimen Simplificado, lo que le permite un crecimiento más acelerado con la reinversión de utilidades y el diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta.

4.4 ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD PARA ELIMINAR UN RIESGO JURÍDICO.

Para conocer este tema es necesario tener un problema, es decir un riesgo jurídico, es por eso que vamos a plantear un problema y su solución para mayor comprensión de este concepto.

PLANTEAMIENTO:

Se trata de una sociedad mercantil que con buen éxito se dedica a fabricar materiales de Construcción y a la Construcción de obras de gran envergadura. En el área de construcción ya ha tenido demandas de terceros, que aunque se han solucionado favorablemente, no deja de provocar incertidumbre y contingencia. El asesor legal sugiere una separación de los dos giros de empresas.

SOLUCIÓN:

La actual sociedad se escinde y se constituyen dos nuevas sociedades, una tomara la actividad de construcción y la otra será propietaria de la maquinaria que arrendara a la compañía constructora. La sociedad escidente conserva su actividad de fabricación y venta de materiales y uno de sus clientes es la constructora.

4.5 CONSIDERACIONES Y EFECTOS FISCALES.

Es importante resaltar que ante la ausencia que hubo de legislación mercantil en materia de escisión, la existencia de legislación fiscal fue muy favorable y conveniente pues en cierta forma otorgaba la legalidad de esta figura y además brindo una *seguridad* jurídica en el aspecto fiscal y esto es esencial.

La reforma a la Ley de Sociedades Mercantiles en vigor a partir del 12 de junio de 1992, al reconocer la figura jurídica de la escisión, ahora permiten tener una visión más completa del procedimiento para llevar a cabo una escisión, así como para definir la forma y los efectos jurídicos resultantes.

Ya que en uno de ellos se encuentra en el artículo 228-Bis de la Ley de Sociedades Mercantiles se establece que los activos (menos los pasivos) que la sociedades escindidas reciben con motivo de la escisión, constituyen el capital social de estas sociedades escindidas, en lugar de indicar que constituyen su “haber social”; esto es importante, ya que dificulta la reestructuración de las empresas utilizando a la escisión.

4.6 TIPOS DE ESCISIONES DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En busca de conceptualizar las dos formas de escisión que hay en el código Fiscal de la Federación en sus artículo 14-B y 15-A, hemos encontrado los tipos de escisión y a las condiciones en que debe mantenerse la tenencia accionaria.

Es así que conceptúan dos tipos de escisión:

a) Escisión total en que la sociedad escidente traspa todos sus activos, pasivos y capital a las sociedades escindidas ellas se extinguen. Se advierte que la Ley de Sociedades Mercantiles hace referencia específica a capital social.

b) Escisión parcial en que la sociedad escidente traspa parte de sus activos, pasivos y capital a una o más sociedades escindidas. La advertencia del inciso a) anterior aquí también es válida.

Para ambos tipos de escisión se indica que las sociedades escindidas sean de nueva creación, es decir que se constituyan jurídicamente en forma simultánea a la consumación

de la escisión. Por lo tanto, esta disposición legal no permite que los activos que se segregan de una sociedad escidente, se alojen en una sociedad que ya existe y quiera crecer con los activos y la actividad segregada, limitándose en esta forma una operación de “combinación” que puede ser interesante.

4.7 OTRAS DISPOSICIONES FISCALES.

En el Código Fiscal queda también establecida una protección a los intereses fiscales, fijándose la Responsabilidad Solidaria que tiene(n) la(s) sociedad(es) escindida(s) con respecto a los impuestos que se generen con motivo de la escisión y las contribuciones de la escidentes causadas con anterioridad a la escisión. En el primer caso prácticamente la responsabilidad es nula si se cumplen las disposiciones ya comentadas sobre la escisión y la tenencia accionaría, pero en cambio si puede ser cuantiosa la responsabilidad sobre contribuciones de la escidente de ejercicios previos a la escisión.

En cuanto a la obligación de que la sociedad escidente (independientemente del monto de sus ingresos) *dictamine sus estados financieros* para efectos fiscales tanto en el ejercicio de la escisión como en los tres posteriores, puede concebirse la intención del legislador en el sentido de que a través de tales *dictámenes de Contador Público* la autoridad fiscal puede fiscalizar mejor este tipo de operaciones y se tomare en cuenta únicamente como revisión del mismo *dictamen*.

4.7.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.7.1.1 TRANSMISION DE BIENES POR ESCISIÓN.

Se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Ley ISR) que “en los casos” en que se transmite bienes como consecuencias de una escisión de sociedades, se producen los efectos que la Ley señalada para los actos de enajenación. Al igual que en el Código Fiscal de la Federación los efectos fiscales negativos de esta disposición se anulan cuando la

escisión se realiza con apego a disposiciones que comentamos en apartados posteriores. Sin embargo, causa extrañeza que la Ley del Impuesto Sobre la Renta haga referencia “a los casos en que se transmitan bienes”, como si pudiera concebirse una escisión en que no hubiese ninguna transmisión de bienes, a menos que se esté considerando que sólo hubiese una transmisión de dinero en efectivo y esto no se tipifique como una “transmisión de bienes”.

4.7.1.2 GANANCIA DERIVADA DE ESCISIÓN.

Al señalar en la Ley ISR a los ingresos acumulables, se hace referencia a la ganancia derivada de la enajenación de bienes (terrenos, activos, fijos, acciones, etc.) y aquí se indica también a la **ganancia realizada que derive de escisión de sociedades**. Sobre este particular cabe comentar:

- a) Para la sociedad escidente, la única ganancia que puede derivarse de una escisión, es precisamente la que se genera cuando a los bienes que se transmiten a la(s) sociedad(es) escindida(s) se les asigne un valor superior a aquel que sería su *costo fiscal* deducible tomando este concepto en un sentido amplio, que la autoridad fiscal estimase un valor superior al asignado en caso de que ejerciese sus facultades presuncionales. Es decir por la transmisión de pasivos y por la transmisión de capital no puede generarse una ganancia.
- a) Para la(s) sociedad(es) escindida(s) sólo puede concebirse una ganancia por escisión, si se aplicase el concepto de ganancia por adquisición de bienes, el cual opera también por medio de una estimación de valores ordenada por la propia autoridad fiscal, situación ésta que parece ser extrema en cuanto a su rigorismo. Una posible defensa podría fundamentarse también en la disposición que protege a los ingresos por aumento de capital.
- b) En el caso de que un accionista de la sociedad escidente fuese una persona moral, la canjear acciones de la sociedad escidente por acciones de la sociedad escindida podría imputársele una ganancia por enajenación, si la autoridad fiscal

presuncionalmente conceptuara que las acciones de la sociedad escindida tiene un valor superior y que constituye un pago en especie por las acciones canjeadas de la sociedad escidente. Esta situación también resulta extrema si se analiza la naturaleza de la escisión.

4.7.1.3 ANULACIÓN DEL INGRESO ACUMULABLE PROVOCADO POR UNA ESCISIÓN.

La Ley de ISR establece que en los casos de escisión no se considera *ingreso acumulable la ganancia*, cuando se cumplen los requisitos de tenencia accionaria que se tipifica en el Código Fiscal de la Federación y además cuando el adquiriente de los bienes (es decir la sociedad escindida) cumpla también con otras disposiciones de la Ley con respecto a tales bienes.

Es importante resaltar, que en esta disposición también se insiste en el concepto de ganancia, sólo que en esencia se le otorga una exención al determinarse que no se considera ingreso acumulable. Es decir, es conveniente hacer énfasis en que el legislador no descarta la posibilidad de una ganancia derivada de la consumación de una escisión, sino que ubica la posible existencia de tal ganancia y la declara ingreso no acumulable cuando se da cumplimiento a otras disposiciones fiscales, pero a su vez reitera que en caso de incumplimiento tal ganancia se acumulará, es decir quedará gravada de las **obligaciones fiscales**, ya que de lo contrario el efecto fiscal puede dispararse.

4.7.2 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En esta Ley el concepto de enajenación base del impuesto, se adecúa a las normas señaladas por el Código Fiscal de la Federación, razón por la cual para fines de este impuesto cobra importancia que en una escisión de sociedades se cumplan los requisitos de tenencia accionaria que marca dicho Código para que la operación no se conceptué como enajenación.

También en la Ley del Impuesto Sobre la Renta hay disposiciones que determinan la obligación de hacer pagos provisionales por parte de sociedades escindidas, desde el mismo mes en que se lleve a cabo la escisión, de no hacerlo, no se cumple con las *obligaciones fiscales*.

4.8 CONCEPTO DE FUSIÓN.

La Ley General de Sociedades Mercantiles describe brevemente el procedimiento para llevar a cabo una fusión de sociedades, pero no aporta definición alguna, lo que tampoco ocurre en el derecho fiscal.

Es por eso que para lograr una buena definición se tendría que recurrir a lo expresado por diversos tratadistas; sin embargo, como ese no es el objetivo, simplemente de dar un concepto eminente práctico, por lo que se puede decir que la fusión de sociedades es la combinación de recursos y obligaciones de dos o más entidades en una sola, pudiendo lograrse esto con la creación de una nueva sociedad o con la subsistencia de una de las anteriores, en ambos casos denominada fusionante, y desapareciendo las demás denominaciones fusionadas.

4.9 TIPOS DE FUSIÓN.

De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles existen dos tipos de fusiones. Cuando subsiste una sociedad o cuando surge una nueva.

De la doctrina se desprende que existen fusiones por incorporación o por absorción, cuando una de las sociedades subsiste, y que se da la fusión por integración cuando surge una nueva.

Finalmente, en principios de contabilidad se indica que será fusión vertical aquella en que desaparecen como accionistas los propietarios de la mayoría de las acciones de la compañía fusionada, y fusión horizontal aquella en que los accionistas de la compañía subsistente son substancialmente los mismos accionistas que poseían la mayoría de las acciones de la fusionada y la fusionante.

Se podría concluir lo siguiente:

La fusión vertical o por absorción se presenta cuando la Sociedad fusionante posee la mayoría de las acciones de la fusionada, caso en que la fusionante cambie su inversión en acciones de la fusionada por los recursos y obligaciones de ésta.

La fusión horizontal, que puede darse por incorporación, subsistiendo una de las sociedades como fusionante, o por integración, con la creación de una fusionante; es aquella en que los accionistas de la fusionada cambien sus acciones por las que emita la fusionante.

4.10 EFECTOS DE LA FUSIÓN.

Partiendo de la teoría, recogida tanto por la legislación Mercantil como por la Fiscal, de que la fusión de sociedades implica una transmisión universal de derechos y obligaciones de las Sociedades fusionadas, que desaparecen, hacia la sociedad fusionante, que subsiste; se puede identificar, entre otros, los efectos que se indican a continuación, de los que se derivan consecuencias fiscales:

- ❖ Enajenación de bienes.
- ❖ Asunción de obligaciones.
- ❖ Aumento de Capital.
- ❖ Creación de nueva sociedad.
- ❖ Desaparición de sociedades Fusionadas.

- ❖ Cancelación o canje de acciones de las Sociedades fusionadas.
- ❖ Sustitución de deudores.

Por otra parte, las Ley General de Sociedades Mercantiles, con la intención de proteger básicamente los intereses de los acreedores, dispone que la fusión tendrá efectos una vez transcurridos tres meses siguientes a la inscripción del acuerdo de fusión en el Registro Público de Comercio, o al momento de la inscripción si se pactare el pago de todas las deudas de las sociedades que se fusionan.

4.11 LA FUSIÓN DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Al analizar en materia de fusión de sociedades, no se puede olvidar que son normas de carácter general, que aplican siempre que no exista disposición expresa en cada una de las leyes fiscales federales, ya que dentro del Código Fiscal Federal a pesar de que se mencione y se tome en cuenta este concepto de la fusión, nos podemos dar cuenta que su definición no esta dentro de esta Ley, sino su acepción la obtenemos de otras fuentes.

4.11.1 ENAJENACIÓN.

No se puede dejar de comentar que en la fusión existe enajenación, a menos de que los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surja con motivo de la misma, no las enajenen en un lapso de tres años posteriores al momento en que se efectuó la fusión.

Por otra parte, la disposición no señala la forma en que se debería considerar esa enajenación, en cuanto a forma y momento de actuaciones de los diferentes gravámenes, ni se indica la posible actualización y pago de cargos.

Esta medida básicamente puede afectar por lo que toca al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado, casos en los que se trataran de examinar dichas consecuencias.

4.11.2 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.

Tanto por lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles y por lo señalado en el propio Código Fiscal de la Federación la Sociedad Fusionante será solidaria responsable de cualquier obligación fiscal de las fusionadas, hasta por el valor de las mismas.

4.12 OTRAS DISPOSICIONES FISCALES.

Como ya sabemos que no solo el Código Fiscal de la Federación es la Ley o disposición Fiscal que regula este fenómeno Social-Fiscal, hay otras disposiciones como lo son Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc., por lo tanto vamos analizar estas dos últimas disposiciones fiscales mencionadas con anterioridad.

4.12.1 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

4.12.1.1 ENAJENACIÓN DE BIENES.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta enfatiza el supuesto del Código Fiscal de la Federación en cuanto a que no se considera enajenación de bienes, siempre que se respete el requisito de permanencia accionaría.

Sin embargo, establece otros requisitos para la empresa fusionante en cuanto a los bienes adquiridos, con los que se reconoce la historia fiscal de dichos bienes, los cuales son:

- Terrenos.
- Acciones.
- Inversiones.

4.12.1.2 PERDIDAS DE OPERACIÓN.

Se entiende el objetivo de no propiciar fusiones de empresas con pérdidas elevadas, pero por esa disposición de excepción, se rompe el principio de la transmisión Universal de derechos y obligaciones que implica una fusión de Sociedades.

4.12.1.3 UTILIDAD O PÉRDIDA EN LA FUSIÓN.

Esta supuesta figura de utilidades en fusión acumulable y de perdidas en fusión no deducibles, contemplada por la Ley desde hace tiempo, en realidad es totalmente inoperante. Además, la Ley no señala el procedimiento para determinar la utilidad o perdida en fusión por lo que no se puede intentar su determinación.

4.12.2 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

4.12.2.1 ENAJENACIÓN DE ACUERDO A LA LEY DEL I. V. A.

Con fecha 22 de Noviembre de 1991 se suprimió la disposición que señalaba que no se consideraba enajenación la transmisión de propiedad realizada por fusión de sociedades. Es indudable que esta supresión estaba planeada para que estuviera en vigor a partir de 1992, momento en que también entraría en vigor la comentada disposición del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la enajenación por fusión con requisitos de permanencia accionaría, de que solo aplica a fusiones en que surja una nueva Sociedad.

Al tipificarse la enajenación, la fusionada causa el impuesto que la fusionante tiene que enterar por cuenta de la fusionada, pero también la fusionante que recibe el traslado tiene el

derecho de acreditarlo, razón por la que, independientemente de que no este regulado, se pudiera convertir en un pago virtual.

4.12.2.2 ACREDITAMIENTO.

El derecho de acreditar el Impuesto Traslado puede ser transmitido en fusión de Sociedades, congruente con el esquema de cesión Universal de derechos y obligaciones.

4.12.3 IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES.

Este es el único gravamen que no se acoge a la disposición del Código Fiscal de la Federación, para señalar expresamente que está gravada la adquisición de inmuebles efectuada a través de fusión de Sociedades.

Además, estrictamente no se podría invocar supletoriedad, pues aunque el Impuesto emana de una Ley federal, por convenios se aplica con base en leyes locales.

4.13 CONCEPTO DE QUIEBRA.

La quiebra es la acción y efecto que se determina tanto en una persona Física así como una Persona Moral, por no haber realizado el pago corriente de sus obligaciones y pide él mismo la declaratoria o la solicitan fundadamente uno o varios acreedores legítimos.

La quiebra es el grado extremo en la insolvencia de una empresa, esto es, solo con la venta de sus activos y hasta el importe que el mismo alcance, la empresa cubrirá sus compromisos.⁵²

Al estado de quiebra se llega:

⁵² IDC Seguridad Jurídico Fiscal. Efectos Fiscales de la Ley de Concursos Mercantiles. ed. 112. Agosto 31 de 2000.

- ❖ Por así solicitarse por la empresa.
- ❖ Cuando transcurrido el termino para la conciliación, incluidas las prorrogas, en su caso, no se someta al juez algún convenio para su aprobación, y
- ❖ Cuando lo solicite el conciliador y el juez lo conceda.

Presentado alguno de estos supuestos, el juez dictara una sentencia declarando la quiebra.

4.13.1 EFECTOS DE LA QUIEBRA.

Dentro del proceso de la quiebra se dicta una sentencia para declarar la quiebra de una persona, ya sea Física o Moral, dictada esta que declare la quiebra, el sindico tomara la Administración de la Empresa, correspondiendo al representante legal o en su caso, a algún dependiente hacer la entrega tanto de la negociación como de los bienes que la integran.

Con el carácter de Administrador de la empresa, el síndico adquiere su representación, incluida la facultad para defender los intereses de la misma.

Al igual que en el concurso, los créditos fiscales pueden determinarse en cualquier momento.

Puede suceder que en la etapa de conciliación no existan créditos fiscales a cargo de la empresa, no obstante, en el caso de que aparezcan en la quiebra, el síndico estará facultado para interponer los medios de defensa previstos en la legislación fiscal, incluso el amparo.

Los efectos de la sentencia de concurso son aplicables en lo que no se oponga a su naturaleza a la quiebra, esto es:

- Se mantendrán sin ejecución los bienes y derechos del comerciante a excepción de los créditos fiscales, atendiendo a que el fisco federal no es parte en estos juicios.
- No se prevé la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- Continuarán cubriéndose los gastos normales para su operación, incluyendo las contribuciones, y
- Seguirán generándose los recargos y actualización de los créditos fiscales, en su caso las multas.

Una vez presentada la quiebra, los accesorios generados durante la etapa de conciliación no serán motivo de cancelación.

No previéndose la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el fisco podrá exigir el importe de sus créditos.

4.13.2 SENTENCIA DE RECONOCIMIENTO DE QUIEBRA.

Una vez tramitado el procedimiento de quiebra, incluida una visita de verificación por el visitador designado por el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles, el juez emitirá sentencia declarando la procedencia o improcedencia del concurso, con base en el dictamen que emita dicho instituto.

En caso de que la sentencia declare procedente el concurso y/o quiebra, se notificara personalmente a las autoridades fiscales.

La misma Ley de Concursos Mercantiles dispone, que a falta de notificación personal, las partes se entenderán notificadas de la declaración de concurso mercantil, en el día en que se haga la última publicación señalada.

Esta disposición específica no explica a las autoridades fiscales, porque en términos del artículo 149 del Código Fiscal de la Federación no tiene el carácter de parte en los juicios universales, como el de Concurso o Quiebra.

4.13.2.1 EFECTOS DE LA SENTENCIA.

La sentencia de concurso mercantil produce los siguientes efectos fiscales a partir de su emisión:

- Se continúa la causación de actualizaciones multas y accesorios correspondientes., pero, de alcanzarse un convenio se cancelaran las multas y accesorios causados durante la etapa de conciliación, y
- Se suspenderán los procedimientos administrativos de ejecución de los créditos fiscales., dicha suspensión será hasta la terminación de la del plazo para la etapa de conciliación.

No obstante lo señalado, en la Ley se dispone:

- ❖ Que en la interrupción de los procedimientos administrativos de ejecución, la autoridad podrá continuar los actos necesarios para la determinación y aseguramiento de los créditos administrativos, y
- ❖ La emisión de la sentencia no es motivo para interrumpir el pago de las contribuciones fiscales.

Cabe apuntar, que para la procedencia del procedimiento administrativo de ejecución, se exige que a la Autoridad le hubiere sido notificada:

- La presentación de la demanda de concurso.
- La sentencia de concurso mercantil.

En este supuesto, debe tenerse presente, que las autoridades deben ser notificadas personalmente.

A este respecto, a un cuando el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación al establecer la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución no hace referencia al concurso iniciado por el propio contribuyente, en una estricta interpretación del propio artículo, procederá dicha suspensión también en estos casos.

4.13.3 CONCILIACIÓN DEL CONCURSO MERCANTIL.

Esta etapa del procedimiento, que tiene por objetivo avenir a deudor y acreedores a la celebración de convenios para garantizar el cumplimiento de los adeudos, se inicia a partir del día en que se haga la última publicación en el Diario Oficial de la Federación de la sentencia y tendrá una duración de 185 días naturales.

A solicitud del conciliador o de los acreedores reconocidos que representen cuando menos las dos terceras partes del monto total de los créditos reconocidos, podrá otorgarse una prórroga por 90 días., así mismo, el comerciante y el 90% de los acreedores reconocidos podrán solicitar una prórroga por un plazo igual o de 90 días.

Se dispone que en ningún caso la etapa de conciliación, incluyendo sus prórrogas, excederá de 365 días.

4.13.4 RECONOCIMIENTO Y GRADUACIÓN DE CRÉDITOS.

Dentro de los 30 días siguientes a la última publicación de la sentencia, el conciliador con base en la contabilidad y documentación de la empresa en concursos formulará una lista provisional de créditos a su cargo, así como en las peticiones de reconocimiento de crédito de los acreedores.

En esta lista, deberán incluirse los créditos fiscales notificados al concursado, a un cuando debe considerarse, que los créditos fiscales pueden ser determinados en cualquier tiempo, en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Corresponde también al conciliador determinar la graduación de los créditos, misma que no afecta a los créditos fiscales, porque como se indico anteriormente, el fisco federal no es parte de los juicios universales como el concurso.

4.13.5 CELEBRACIÓN DEL CONVENIO DE CONCURSO MERCANTIL.

En esta etapa de concurso mercantil, el concursado y los acreedores reconocidos deberán evitar la quiebra del primero, procurando que todos los interesados obtengan un trato justo y equitativo.

En esta es relevante la participación de los acreedores, quienes deberán ceder en sus pretensiones, otorgando en su caso beneficios al deudor, pues de otra manera no podría alcanzarse el objetivo que se pretende.

Con independencia de, los términos en que se celebren el convenio, en relación con la materia fiscal este deberá prever tres situaciones:

- ✓ Las resoluciones de autorizaciones o condonaciones relativas al pago de las obligaciones fiscales que se tengan en ese momento.
- ✓ Reservas suficientes para el pago de los créditos fiscales que se pudiesen determinar, y
- ✓ La inclusión del pago de los créditos fiscales conocidos.

La no observancia de esta disposición específica dará lugar al procedimiento administrativo de ejecución correspondiente.

4.13.5.1 REQUISITOS PARA SU EFICACIA DEL CONVENIO.

Para que un convenio sea legalmente valido y produzca todos sus efectos deberá suscribirse por el comerciante y los acreedores reconocidos que represente más del 50% de la suma de:

- El monto reconocido a la totalidad de los acreedores reconocidos comunes, y
- El monto reconocido de los acreedores con garantía real o privilegio especial que suscriban el convenio.

4.13.5.2 EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DEL CONVENIO DE CONCURSO MERCANTIL.

Suscrito el convenio, y transcurridos cinco días para que los acreedores reconocidos puedan presentar sus objeciones, el juez dictara una sentencia aprobándolo, concluyéndose de esta forma el procedimiento concursal.

En materia fiscal, la sentencia que apruebe dicho convenio produce los siguientes efectos:

- Cancelación de multas y accesorios de créditos fiscales, generados en la etapa de conciliación.

Este beneficio surge de pleno derecho, no requiriéndose autorización, aprobación o confirmación de la Autoridad Fiscal.

- Condonación Parcial de Créditos Fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad al inicio del concurso.

Si bien este beneficio se contempla en el artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación bajo el concepto: "...las autoridades fiscales podrán condonar...". Su ejercicio no es discrecional, puesto que el propio artículo marca los supuestos para la procedencia de dicha condonación., en este caso, de cumplirse dichos presupuestos la autoridad tiene que actuar en el sentido prescrito por dicha disposición.

Este criterio se robustece en términos de la Contradicción de Tesis 26/96 emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al pronunciarse sobre la conclusión anticipada de las visitas domiciliarias, al declarar que el vocablo *podrán* no se traduce en una facultad discrecional de la autoridad, sino el debido cumplimiento, satisfechos los presupuestos establecidos.

En efecto, la condonación procederá según el monto que los créditos fiscales representen del total de los créditos reconocidos en el concurso.

4.13.5.3 INCUMPLIMIENTO DEL CONVENIO DE CONCURSO MERCANTIL.

Como se indico anteriormente, en materia fiscal la emisión de la sentencia de concurso mercantil suspende todo procedimiento administrativo de ejecución de los créditos fiscales hasta "*la terminación del plazo para la etapa de la conciliación*".

No obstante, el penúltimo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las Autoridades fiscales continuaran con dicho procedimiento, cuando:

- ❖ Dentro de los 30 días siguientes a la celebración del convenio no se cubran los créditos fiscales, y
- ❖ Los pagos se realicen sin cumplir el orden establecido.

En relación con este último supuesto, en una correcta interpretación del antepenúltimo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles, el plazo de 30 días debe contarse no a partir de la celebración del convenio, sino hasta que el mismo se apruebe por el juez mediante la sentencia correspondiente, toda vez que no basta con la suscripción, puesto que aun los acreedores tienen el derecho a presentar objeciones e incluso vetar el convenio.

4.14 ACUMULACIÓN DE JUICIOS AL CONCURSO MERCANTIL.

A diferencia de lo establecido anteriormente la Ley de Concursos Mercantiles dispone, que los juicios de contenido patrimonial seguidos por la empresa no se acumularán al de concurso, debiendo proseguirse de manera independiente por la empresa, pero bajo la vigilancia del conciliador.

Bajo el concepto de juicio de contenido patrimonial quedan comprendidos Juicios de Nulidad o de Amparo pendientes de resolución, incluso los juicios o recursos iniciados por las propias Autoridades Fiscales.

4.15 PRELACIÓN DE LOS CRÉDITOS.

El orden o la preferencia en que los créditos deben ser cubiertos se prevé en la Ley de Concursos Mercantiles tanto para el caso de concurso como para la quiebra. Dicha preferencia no coincide con el orden con el cual deben exigirse los créditos fiscales.

La graduación de los créditos se hará en el siguiente orden:

Por disposición expresa del artículo 221 de la Ley de Concursos Mercantiles, los créditos fiscales se pagarán después de haberse cubierto los créditos:

- Singularmente privilegiados, y
- Los créditos con garantía real.

No obstante lo anterior, dichos créditos fiscales se pagarán previamente a los créditos con privilegio especial.

**CAPÍTULO V. MEDIOS DE DEFENSA QUE
LA LEY LE OTORGA AL
CONTRIBUYENTE DICTAMINADO EN
CONTRA DE LA AUTORIDAD
ADMINISTRATIVA**

CAPÍTULO QUINTO.

5. MEDIOS DE DEFENSA QUE LA LEY LE OTORGA AL CONTRIBUYENTE DICTAMINADO EN CONTRA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la Administración Pública, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, lo que significa que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la administración pública permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si sufrió alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a estos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la Ley aplicada o sin aplicación de la debida.⁵³

Es decir, que en el estado de derecho, todo acto de autoridad debe de estar fundado en la legalidad, misma que esta contemplada en la Ley para que no existan actos arbitrarios por la falta de observancia de la Ley o bien, por que esta se aplique indebidamente., entonces, para ejercer un control de legalidad o si esta legalidad ha sido alterada en cierta forma., el contribuyente goza de los diferentes medios de defensa que al efecto establece la Ley para el pleno ejercicio de sus derechos y con ello obtener la anulación de los actos violatorios de sus derechos, que emita la autoridad.

⁵³ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (6). P. 249.

5.1 ACLARACIONES.

Las aclaraciones se encuentran en el artículo 52-A fracción I del Código fiscal de la Federación, a través de las aclaraciones el contribuyente, así como el dictaminador pueden defenderse en contra de la autoridad fiscal, ya que por medio de este puede presentar pruebas relacionadas con los papeles de trabajo formulados por el dictaminador y hecho esto en forma concurrente el contribuyente puede hacer lo mismo a requerimiento de la Autoridad y en ejercicio del derecho de petición consagrado por el artículo 8 Constitucional, aclaraciones y pruebas que pueden dar lugar a tener por válido el dictamen presentado por el contador público independiente sobre los estados financieros del contribuyente a este procedimiento se le conoce como secuencial es decir que la autoridad fiscal se dirige en primer lugar con el contador público que presentó los estados financieros solicitando aclare los términos de su dictamen y presente los papeles de trabajo que formuló a este respecto.

Las consecuencias jurídicas que se deriven de tener por no aclaradas los rubros de los catálogos de las cuentas de la contabilidad, se reflejan con relación al contribuyente, que puede ser objeto de una visita domiciliaria o de compulsas con terceros relacionados, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que esta sujeto. En relación con el contador público que dictaminó los estados financieros se derivan consecuencias que pueden ir desde una amonestación hasta la cancelación o pérdida del registro para dictaminar, en este último caso el dictaminador tiene a su alcance en contra de estos últimos casos el juicio contencioso administrativo y excepcionalmente, el juicio de garantías; y el contribuyente los medios de defensa a su alcance en contra de los resultados de una visita domiciliaria incluyendo una liquidación de impuestos, pudiendo ser estos el recurso de revocación u optativamente a su elección la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o las que se deriven de la acusación que el Ministerio Público Federal puede llevar a cabo ante un Juez de Distrito por la posible comisión de un delito de naturaleza fiscal en las distintas modalidades, a que se refiere el capítulo segundo de Delitos Fiscales del Código Fiscal de la Federación.

5.2 RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Son medios legales de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado para obtener, en los términos legales de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo modifique en caso de encontrar comprobada la ilegalidad y la inoportunidad del mismo.

Los recursos como medios de defensa deben, en consecuencia, para que sean efectivos, estar estructurados con técnica clara, sencilla y rápida; clara en cuanto a sus requisitos, sencilla en su tramitación y rápida en su resolución para que los particulares puedan acudir en forma confiada y segura de que en caso de existir alguna violación, ésta será anulada.

Para empezar a hablar de los recursos administrativos como medio de defensa, comenzaremos por definir que es un recurso y este es el “medio de requerir a la autoridad para efectos de que emita impugnación, de consideración o reclamación, en contra de determinados hechos o actos de la autoridad misma o de otra distinta”.⁵⁴

Otra definición muy acertada de lo que es un recurso es “El medio del cual disponen los particulares para impugnar los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales, que consideren ilegales”.⁵⁵

Por recurso administrativo se entiende la “gestión del particular para que la autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor, en atención a las pruebas y alegaciones que produzca para fundar su ilegalidad”.⁵⁶

⁵⁴ Diep Diep Daniel. Fiscalística. 29ª ed. Ed. Pac. Mexico. P. 541.

⁵⁵ Fernández Martínez. Op. Cit. Supra (17). P. 382.

⁵⁶ Martínez López Luís. Derecho Fiscal Mexicano. 3ª ed. Ed. México 1965. P. 238.

Emilio Margain define al recurso administrativo como “todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.⁵⁷

La importancia del recurso administrativo radica en que permite a la administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considera agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de restablecer sin mayores dilataciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

Para que se haga valer un recurso administrativo, éste debe estar establecido en una Ley, debidamente reglamentado y existir una Resolución administrativa, que se consideran por la doctrina como elementos esenciales, además se debe presentar dentro del plazo establecido para tal efecto, dirigirse a la autoridad que corresponda, expresar los hechos, los agravios y las pruebas pertinentes, que constituyen los elementos secundarios, y que son subsanables en caso de omisión.

5.2.1 RECONSIDERACIÓN.

Es aquel recurso que se impone ante el Superior de la misma autoridad Administrativa que ha dictado el acto que se impugna.

Las autoridades Fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente,

⁵⁷ Rodríguez Lobato. Op. Cit. Supra (6). P. 249.

siempre que los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

5.2.2 RECURSO DE REVOCACIÓN.

Es el medio de defensa que se puede interponer ante la Autoridad Fiscal contra actos y Resoluciones definitivas.

La interposición del Recurso de Revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente esta lo turnara a la que sea competente.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación, excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

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

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y señalar además:

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

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

5.2.2.1 IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- a) Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- b) Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o Sentencias.
- c) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d) Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

- e) Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- f) En caso de que no se amplié el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.
- g) Si son revocados los actos por la autoridad, y
- h) Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inicio con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5.2.2.2 SOBRESSEIMIENTO EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Procede el sobreseimiento en los siguientes casos:

- 1.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- 2.- Cuando durante el procedimiento en que se sustancié el recurso administrativo sobrevengan alguna de las cosas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo queda demostrado que no existe el acto o resolución impugnada, y
- 4.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo.

La Resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicara el monto del crédito Fiscal correspondiente. La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efecto el acto impugnado, y
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la Resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

5.2.2.3 PRUEBAS QUE ADMITE EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En el Recurso de Revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la Testimonial y la de Confesión de las Autoridades mediante absolucón de posiciones. No se considerara comprendida en esta prohibición la petición de informes a las

Autoridades fiscales respecto de hechos que consten en su expediente o de documentos agregados a ellos.

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

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

5.3 JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE NULIDAD).

Proceso jurídico seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para Resolver las controversias que se suscitan entre los contribuyentes y las autoridades Fiscales y Administrativas.

La defensa de los particulares frente a los actos de la Administración Pública, específicamente de las Autoridades fiscales, puede ser mediante los recursos administrativos, el procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad, así también el juicio de amparo ya sea directo o indirecto.

La existencia de un Procedimiento Contencioso Administrativo presenta al particular la posibilidad de defender sus intereses frente a los actos ilegítimos de la Administración Pública.

5.3.1 PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD.

Conforme al artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Son partes en el juicio contencioso administrativo:

I. El demandante.

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

c) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

La promoción deberá ir firmada por quien la formule. No habrá lugar a la gestión de negocios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y quien promueva a nombre de otra, deberá acreditar la representación en la presentación de la demanda o a

más tardar en la contestación. Las autoridades estarán representadas por la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Aquí es importante dejar en claro que en los asuntos que se tramitan ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa no hay lugar a condenación de costas.

5.3.2 IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD.

Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- 1.- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- 2.- Que no le competa conocer a dicho Tribunal.
- 3.- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- 4.- Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley.

Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.

- 5.- Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- 6.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- 7.- Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 31 de esta Ley.

8.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

9.- Contra reglamentos.

10.- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

11.- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe la resolución o acto impugnados.

12.- Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

13.- Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

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

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

No es improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.

16.- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una ley fiscal o administrativa.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.

5.3.3 SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO DE NULIDAD.

Procederá el sobreseimiento en los siguientes términos:

- I. Por desistimiento del demandante.
- II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- IV. Si la Autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
- V. Si el juicio queda sin materia.
- VI. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

5.3.4 DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente en virtud de la autoridad que emitió el acto impugnado, o podrá enviarse por corre certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la Sede de la Sala. La demanda se presentara dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta efecto la notificación de la Resolución impugnada.

En juicio de Lesividad la Autoridad puede demandar la nulidad de su resolución dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que la emitió.

El artículo 13 fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que el juicio de Lesividad será para pedir la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto.

La demanda deberá contener:

- I. Nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la Sede de la Sala Regional competente.
- II. La Resolución que se impugna.
- III. Autoridad o Autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la Autoridad Administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezcan. En caso de que ofrezcan prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalará los nombres y domicilios de los peritos o de los testigos.
- VI. Concepto de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Cuando sea necesario, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días complete o aclare su demanda.

Cuando se omita el nombre del demandante, Resolución que impugna, conceptos de impugnación, el Magistrado desechará por improcedente la demanda.

Si se omitieren los datos precisados en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el magistrado requerirá al promovente para que los señale dentro de término de cinco días, de lo contrario, se tendrá por no presentada o por no ofrecidas las pruebas.

Junto con la demanda se deberán adjuntar:

- I. Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.
- II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.
- III. El documento en que conste la resolución impugnada.
- IV. En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.
- V. La constancia de la notificación de la resolución impugnada.
- VI. Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer su extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el Magistrado Instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17, fracción V, de esta Ley. Si durante el plazo previsto en el artículo 17 citado no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.
- VII. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- VIII. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante en el caso señalado en el último párrafo del artículo 44 de esta Ley.
- IX. Las pruebas documentales que ofrezca.

Los particulares demandantes deberán señalar, sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento administrativo como información confidencial o comercial reservada. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, éste deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentra para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión, cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias.

Si no se adjuntan a la demanda los documentos a que se refiere este precepto, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días. Cuando el promovente no los presente dentro de dicho plazo y se trate de los documentos a que se refieren las fracciones I a VI, se tendrá por no presentada la demanda. Si se trata de las pruebas a que se refieren las fracciones VII, VIII y IX, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

La demanda conforme al artículo 17 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo podrá ampliarse dentro de los 20 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación. La ampliación será:

- I. Cuando se impugne una negativa ficta.
- II. Contra el acto principal del que derive la resolución impugnada en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- III. En los casos previstos en el artículo anterior. (se esta ablando del artículo 16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo).

- IV. Cuando por motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que, sin violar el primer párrafo del artículo 22 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no sean conocidas por el actor al presentar la demanda.
- V. Cuando la autoridad demandada plantee el sobreseimiento del juicio por extemporaneidad en la presentación de la demanda.

Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado emplazándolo para que la conteste dentro de 45 días o para contestar la ampliación de la demanda en un termino de 20 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo de ampliación. En la contestación, el demandado deberá referirse a los incidentes de previo y especial pronunciamiento en su caso; a la improcedencia y sobreseimiento; a cada uno de los hechos de la demanda; sus argumentos de defensa; a sus pruebas.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisaran los hechos sobre los que deban versar y señalar los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

En los juicios tramitados ante los Tribunales, se admitirán todo tipo de pruebas, excepto la confesional de las Autoridades mediante absolucón de posiciones y la petición de informes.

En la contestación, y hasta antes del cierre de instrucción, la Autoridad podrá allanarse a las pretensiones del actor o revocar su resolución. En ningún caso podrá mejorar su resolución, ya que el Tribunal deberá juzgar en los términos en que esta fue dictada.

Tratándose de impugnación de una negativa ficta, la contestación hará las veces de emisión de la resolución que no fue dictada en tiempo, por lo que la Autoridad deberá fundar y motivar la negativa.

5.3.5 INSTRUCCIÓN Y SENTENCIA.

Ya integrado el expediente con la demanda, la contestación, la ampliación de la demanda y su contestación, y una vez desahogadas las pruebas, el Magistrado instructor, 10 días después de que se haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificara por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar Sentencia.

Al vencer el plazo de cinco días, con alegatos o sin ellos, quedara serrada la instrucción sin necesidad de declaratoria expresa.

La Sentencia se pronunciara por unanimidad o mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala, dentro de los 60 días siguientes a aquel en que se sierre la instrucción en el juicio. Para este efecto, el Magistrado Instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los 45 días siguientes al sierre de la instrucción.

5.3.6 EFECTOS DE LA SENTENCIA DEFINITIVA.

La sentencia definitiva podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.

IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

- a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
- b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
- c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

5.4 JUICIO DE AMPARO.

El juicio de amparo es uno de los juicios de mayor importancia, ya que conforme a la doctrina jurídica mexicana al juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía *Constitucional* tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la *Constitución* Política del país.

5.4.1 JUICIO DE AMPARO DIRECTO.

Se Tramita ante los Tribunales Colegiados de Circuito., y se interpone ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Amparo Directo en materia fiscal solo procederá contra las Sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

También procederá contra las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimiento y las Sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la Autoridad a través de la unidad administrativa encargada interponiendo recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente a través de la Sala Superior o cualquiera de sus dos secciones.

5.4.2 JUICIO DE AMPARO INDIRECTO.

Se pide ante los Jueces de Distrito el Amparo Indirecto.

En materia fiscal, el Amparo Indirecto procede contra:

- Leyes que por su sola expedición causa perjuicio al particular.
- Contra los actos de la Autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de

defensa ordinarios o ir directamente al Amparo, habida cuenta que este juicio es el medio idóneo para la protección de garantías individuales.

- Contra los casos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa distintos de la Sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir, resoluciones distintas de la Sentencia que pone fin y resuelve el asunto.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES.

Dentro de la historia Tributaria, nos encontramos con hechos jurídicos repetitivos provocados por el órgano que se encarga de recaudar las contribuciones que se originan por las personas físicas y morales contempladas en las leyes fiscales., el cual es de observarse que siempre se ha tenido un enfrentamiento entre contribuyentes y la autoridad ejecutora del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dando crédito no a la autoridad encargada en la recaudación de impuestos y mucho menos a los propios contribuyentes sino a la misma Ley que contempla las Obligaciones y cumplimiento de los contribuyentes como la aplicación y facultades de la autoridad fiscal.

Como se desprende en el estudio y análisis de la presente tesis, la Autoridad solo puede realizar o efectuar lo que la Ley describe en las facultades otorgadas a la misma autoridad, pero sin embargo encontramos también que hay una violación directa a los derechos del contribuyente en este caso las personas morales y personas físicas con actividad empresarial por la falta de igualdad jurídica entre los mismos contribuyentes, ya que a las personas morales y personas físicas con actividad empresarial se les obliga a dictaminarse de forma obligatoria con un contador Autorizado y certificado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, haciendo un gasto más dentro de su presupuesto para la contratación de un dictaminador, gasto que tiene que erogar el contribuyente obligado a dictaminarse, sin embargo aquel contribuyente que no esté obligado a dictaminarse, no realiza el gasto de contratar a un contador autorizado y certificado para dictaminarse ya que como es de observado derecho la Ley no los obliga al gasto de contratación de dictaminador provocando una desigualdad entre contribuyentes.

Así mismo la Ley de manera presuntiva le reconoce al dictamen realizado por el contador autorizado y certificado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cierto valor de certeza y veracidad como se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación ya que se presumen como ciertos, conservando la autoridad, la facultad de

comprobación de la contabilidad de los contribuyentes con actividad empresarial y los que optaron en dictaminarse sin estar obligados. Pero el dictaminarse no garantiza la no revisión de la autoridad fiscal, ya que a pesar de lo que dice el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, respecto a presumir como ciertos los hechos afirmados en el dictamen formulado por contador autorizado por la autoridad hacendaria, del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, el mismo código en sus artículos 52-A y 53-A, le da una nueva facultad a la autoridad para revisar la contabilidad de los contribuyentes dictaminados, dejándolos en estado de incertidumbre y oscuridad de defensa jurídica, y así el dictamen del contribuyente se convierte en un gasto más para el mismo contribuyente.

De tal manera que al dictamen no se le da el carácter de prueba plena que le dé certeza al contribuyente sobre sus estados financieros dictaminados y si bien la propia autoridad fiscal deberá concluir de manera anticipada las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, hecho que no se discute, a la postre resulta que se encuentra latente el ejercicio de las facultades de comprobación ya sea mediante la realización de una auditoria directa o bien de la revisión del dictamen del contador público independiente, en el cual la propia autoridad puede dirigirse solicitando informes, documentos, compulsas, lo que equivale prácticamente a una revisión o bien dirigirse en forma personal con el dictaminador para revisar su dictamen, es por ello que se propone en la presente conclusión lo siguiente:

QUE SE LE DE PLENO VALOR PROBATORIO AL DICTAMEN CELEBRADO POR CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO Y CERTIFICADO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, DANDO POR SENTADO EL CORRECTO CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE, independientemente de el monto de las operaciones que estos realicen, lo que significa el darle mayores facultades a los contadores autorizados previo examen y certificación que las propias autoridades hacendarias concedan., sin dejar vulnerable las facultades de revisión de la autoridad fiscal del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, dejando esta facultad en los siguientes casos: Cuando se trate de contribuyentes que estén encuadrados en la figuras de

escisión, fusión, quiebra y/o contribuyentes que se estén dictaminando por contadores cuya conducta no muestren honorabilidad y confianza en sus actividades profesionales, ya que son estas figuras las más propensas para la defraudación o sus equiparables, por lo que también la falta de honorabilidad y falta de confianza del profesionista que dictamine a un contribuyente, es un motivo por el cual las facultades de comprobación de la autoridad fiscal estén vigentes, ya que la conducta presentada por el dictaminador se prestaría para la realización de omisiones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales o en su caso encubriendo delitos patrimoniales en perjuicio del fisco, cuya conducta del dictaminador puede ser sancionada con una amonestación, con la suspensión temporal del ejercicio fiscal subsiguiente para dictaminar, la pérdida total del registro para dictaminar y en su caso las sanciones que correspondan a uno y otro caso, respetando el derecho de audiencia y señalando los procedimientos o medios de defensa que el dictaminador pudiera tener derecho a utilizar, teniendo el carácter de tercero el contribuyente que pudiera estar afectado por la elección libre del dictaminador que lo representa.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA.

CARRASCO IRIARTE HUGO. DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.

3ª ed. Ed. Harla.

México 1997. Págs. 596.

CORTINA ALFONSO. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU CAUSA.

Ed. Porrúa.

México 1976.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.

16ª ed. Ed. Porrúa.

México 1990. Págs. 1025.

DELGADILLO GUTIERRÉZ LUIS HUMBERTO. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO.

13ª ed. Ed. Limusa.

México. Págs. 233.

DIEP DIEP DANIEL. FISCALISTICA.

29ª ed. Ed. Pac.

México. Págs. 658.

FAYA VIEZCA JACINTO. FINANZAS PÚBLICAS.

4ª ed. Ed. Porrúa.

México 1998. Págs. 413.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ REFUGIO DE JESÚS. DERECHO FISCAL.

Ed. Mc Graw Hill.

México 1998. Págs. 466.

FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS.

33ª ed. Ed. Porrúa.

México 2001. Págs. 561.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

21ª ed. Ed. Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría.

México 2001. Págs. 4010-3.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ ANTONIO. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO.

6ª ed. Ed. Ecafsa.

México 2000. Págs. 403.

MARGAÍN MANAUTOU EMILIO. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL MEXICANO.

13ª ed. Ed. Porrúa.

México 1997. Págs. 333.

MARTÍNEZ LÓPEZ LUIS. DERECHO FISCAL MEXICANO.

3ª ed. Ed.

México 1965. Págs. 378.

PONCE GÓMEZ FRANCISCO. DERECHO FISCAL.

3ª ed. Ed. Banca y Comercio.

México 1998. Págs. 327.

RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. DERECHO FISCAL.

2ª ed. Ed. Harla.

México 1986. Págs. 309.

SÁNCHEZ LEÓN GREGORIO. DERECHO FISCAL MEXICANO.

Tomo I. 12ª ed. Ed. Cárdenas Editores.

México, D. F. Págs. 696.

SERRA ROJAS ANDRÉS. DERECHO ADMINISTRATIVO.

Tomo II. 14ª ed. Ed. Porrúa.

México 2000. Págs. 188.

LEGISLACIÓN:

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. CONSTITUCIÓN POLÍTICA.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. DE LA FEDERACIÓN. CÓDIGO FISCAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. REGLAMENTO. DE LA FEDERACIÓN.
CÓDIGO FISCAL.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO.

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

OTRAS FUENTES:

ESTUDIO TITULADO “EFECTOS FISCALES DE LA ESCISIÓN DE
SOCIEDADES MERCANTILES”. PUBLICADO EN EL NÚMERO 12 DE LA
REVISTA INVESTIGACIÓN FISCAL DEL 30 DE JUNIO DE 1991.

EFECTOS FISCALES DE LA LEY DE CONCURSOS MERCANTILES. 112^a
ed., AGOSTO 31 DE 2000. REVISTA. SEGURIDAD JURIDICO FISCAL.
Ed. IDC.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN. CD. IUS 2006.