



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN



AUTOR: ARTURO VÁZQUEZ LÓPEZ
FÉLIX CALDERÓN VÁZQUEZ

Derecho Fiscal		Clave: 1452
Plan: 2005		Créditos: 8
Licenciatura: Contaduría		Semestre: 4º
Área: Derecho		Hrs. Asesoría: 4
Requisitos: Ninguno		Hrs. Por semana: 4
Tipo de asignatura:	Obligatoria (x)	Optativa ()

Objetivo general de la asignatura

Al finalizar el curso el alumno conocerá, comprenderá y aplicará los aspectos básicos de carácter sustantivo del marco legal en el que se maneja el sistema tributario mexicano, definiendo el Derecho Fiscal mexicano y estableciendo el nexo de los elementos esenciales de la relación tributaria, con las materias de contribuciones que en particular se imparten para la licenciatura en contaduría.

Temario oficial (68 horas sugeridas)

1. Ubicación del Derecho Fiscal en el sistema jurídico nacional (4 hrs.)
2. Normas constitucionales y garantías individuales en materia fiscal (4 hrs.)
3. Prelación de las normas fiscales (6 hrs.)
4. Hermenéutica de la norma fiscal (metodología) (6 hrs.)
5. Supletoriedad del Derecho Federal común (4 hrs.)
6. Consultas, resoluciones favorables a los particulares y negativa ficta (4 hrs.)
7. Facultad revisora o de comprobación (6 hrs.)

8. Notificaciones	(6 hrs.)
9. Formas de extinción de los créditos fiscales	(4 hrs.)
10. Procedimiento administrativo de ejecución	(4 hrs.)
11. Garantías del interés fiscal	(4 hrs.)
12. Infracciones fiscales	(4 hrs.)
13. Delitos fiscales	(6 hrs.)
14. Medios de defensa	(6 hrs.)

Introducción

Por **Derecho Fiscal** entenderemos todo lo relacionado con los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y las relaciones entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, no obstante esta aseveración, creo conveniente para empezar a desentrañarla establecer antes un esbozo genérico de los antecedentes de la materia tributaria.

En los inicios de la organización humana (clan, gens, horda, tribu), los individuos se agrupaban con la finalidad de sobrevivir contra posibles ataques de bestias, fieras o de integrantes de otras comunidades. Desde entonces el hombre ha idealizado y aceptado la existencia de seres superiores que pudieran representarse como superiores jerárquicos o lo más común, como Dioses. Por este motivo, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y el apoyo y guarda de estos seres superiores, les rendían tributo y honor, brindándoles frutos, animales y personas sacrificadas, entre otras cosas, creyendo que de lo contrario su existencia se vería amenazada.

Un ejemplo de ello lo podemos ver en la civilización **Egipcia** en la que rendían tributo al faraón. En esa época también apareció la más antigua forma de tributar: el trabajo personal, mismo que se utilizó en la construcción de la pirámide del Rey Keops. Los egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuestos

de frutos y animales, operando su control fiscal en el pago de determinados tributos con recibos, mismos que consistían en piezas de cerámica.

Posteriormente, apareció la formación de las primeras ciudades, en las que los subordinados, para gozar de la protección de los reyes, debían participarles a éstos de sus frutos y ganancias, mismas que se destinaban para el consumo del rey, su familia y su servidumbre, así como para los integrantes del ejército.

Tal es el caso de Roma, donde surgieron términos como *aerarium* (erario), *tributum* (tributo), *fiscos* (fisco), entre otros conceptos fiscales empleados por la legislación actual y los doctrinarios. Los primeros controles, órganos recaudadores, cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgieron en Roma.

En la Edad Media el poder estaba depositado en el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época, el señor feudal estableció las condiciones para sus siervos, los cuales estaban obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto originó que la cuestión tributaria se volviera anárquica, arbitraria e injusta, ya que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

Hablando de México, la civilización Azteca consideró la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los calpixques, quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una mano una vara y un abanico. Esta civilización marcó la pauta para lo que en nuestros días conocemos como impuestos ordinarios y extraordinarios, ellos los denominaban normales y de guerra o para celebraciones religiosas. Los tributos desarrollados pasaron, con la llegada de los conquistadores españoles, de ser en especie a ser en dinero o en monedas.

En todas y cada una de las etapas mencionadas, la imposición y recaudación de los tributos era definitivamente anárquica y por ende arbitraria. La certeza de los tributos no existía, pero eran latentes los inminentes y temerarios castigos por el incumplimiento.

El origen de las contribuciones (es decir los tributos), no fue justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto, fueron establecidos por doctrinarios economistas y mercantilistas.

Es de subrayar que tras aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, los tributos se transformaron en contribuciones y en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la de satisfacer las necesidades de la colectividad subordinada, por lo cual surge la idea de que los gastos públicos deben formar parte integral de las obligaciones de todo ciudadano.

Situándonos en el Estado Mexicano, iniciamos el estudio de la materia fiscal tomando siempre como base nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes que le son relativas.

TEMA 1. UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL SISTEMA JURÍDICO NACIONAL

Objetivo particular

Al finalizar el tema el alumno ubicará al Derecho Fiscal dentro del marco jurídico del Derecho Público y su relación con las normas de Derecho Privado.

Temario detallado

1.1. Derecho Fiscal y su relación con el Derecho Público

1.2. Derecho Fiscal y su relación con el Derecho Privado

Introducción

Para iniciar el estudio del Derecho Fiscal y sus relaciones con el Derecho Público y Privado es de suma importancia conocer y desentrañar su concepto y ubicarlo en el contexto del Derecho nacional, es decir, donde nos corresponde aplicarlo como estudiosos de la materia contable-administrativa en México.

Es por ello que abordamos su contenido, origen y tránsito hacia su autonomía, para posteriormente establecer una propuesta de su ubicación y relación con diversas ramas del Derecho.

1. Ubicación del Derecho Fiscal en el sistema jurídico nacional

Partamos de que entendemos por fiscal lo perteneciente al fisco, y a éste como la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones.

Sin embargo, antes de llegar al término de Derecho Fiscal, debemos establecer que se entenderá por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones, y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, en su calidad de contribuyentes.

Por lo tanto se considera materia fiscal lo relativo a la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por haber infringido las leyes tributarias.

Al hablar de leyes debemos referirlas en un tiempo y espacio, en este caso nos estamos refiriendo necesariamente al sistema de Derecho Mexicano. Siguiendo en la idea, debemos recordar que generalmente se entiende por Derecho el conjunto de normas jurídicas impero-atributivas que rigen la conducta externa del hombre en sociedad, sancionadas por el Estado.

Debemos también señalar, que para efectos del estudio del Derecho se ha dividido al mismo en subjetivo y objetivo.

En el **derecho subjetivo** están comprendidas todas aquellas normas que se refieren al conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley, para realizar determinados actos de satisfacción de sus propios intereses.

En el **derecho objetivo** están comprendidas las leyes que rigen las relaciones de los individuos entre sí, de los individuos con el Estado, de éste con aquéllos y de los Estados entre sí.

Es aquí donde podemos empezar a identificar el origen del Derecho Fiscal, dado que dentro del derecho objetivo nacional estarán comprendidas las normas jurídicas que se elaboran para regir los actos de los individuos, cuando se realizan dentro del territorio de un Estado.

Atendiendo lo que dice Gabino Fraga¹ podemos establecer que el contenido del Derecho Administrativo en México contempla:

- a. La estructura y la organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.
- b. Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación.
- c. El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de función administrativa.
- d. La situación de los particulares con respecto a la administración.

Esa parte del Derecho Administrativo relacionada con los medios patrimoniales y financieros, se relaciona directamente con la Actividad Financiera del Estado para la realización de sus fines —derivando en el Derecho Financiero— misma que observa tres momentos:

- a. **Obtención de recursos.** Relacionada con el Derecho Fiscal
- b. **Administración de los recursos.** Relacionada con el Derecho Patrimonial
- c. **Aplicación de los recursos.** Relacionada con el Derecho Presupuestario.

El Derecho Financiero Público se referirá al momento relacionado con la obtención, por parte del Estado, de los recursos para la realización de sus fines, y que al tener características propias se convierte en una más de las ramas jurídicas autónomas del Derecho.

El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del estado o de otro poder público.

¹ Gabino Fraga, *Derecho administrativo*

Con relación a esta delimitación del origen del Derecho Fiscal, existe una coincidencia en la mayoría de los doctrinarios, razón por la cual estableceremos aquí nuestro punto de partida para hacer una proyección del Derecho Fiscal en el contexto del Derecho Mexicano.

Ahora bien, antes de citar algunos de los conceptos relacionados con el Derecho Fiscal, manifestados por los doctrinarios más reconocidos en la materia, es necesario aclarar que normalmente se utilizan como sinónimos el Derecho Tributario, el Derecho Impositivo y Derecho Fiscal.

Sergio Francisco de la Garza², define al Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales; a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

Doricela Mabarak³ define al Derecho Fiscal como la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.

Manuel Andreozzi⁴ define al Derecho Tributario como la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del estado con el administrado que esta obligado a pagarlos.

² Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*

³ Doricela Marabak Cerecedo, *Derecho Financiero Público*

⁴ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*.

Rafael Bielsa⁵ menciona que el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regula la actividad jurídica del fisco.

Raúl Rodríguez⁶ establece al Derecho Fiscal como el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivado del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Con la expresión de **Derecho Tributario** se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos; y con **Derecho Impositivo** se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, aunque en México se denomina tradicionalmente como Derecho Fiscal.

1.1. Derecho Fiscal y su relación con el Derecho Público

Ahora que la materia fiscal y por ende la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada, y sabiendo que se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, corresponde ver la relación que tiene con el Derecho Público. Para ello es necesario conocer el concepto:

Derecho Público. Es el que **reglamenta los actos de las personas que obran en interés general**, en virtud de una delegación directa o mediata del soberano.⁷

⁵ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal. Capítulo 2.*

⁶ Raúl Rodríguez Lobato, *Op. cit. idem*

⁷ Eduardo García Maynez, *Introducción al Estudio del Derecho.*

En el cuadro 1.1. podemos observar la clasificación del Derecho Público; en un segundo nivel, el Derecho Administrativo; en el tercero, el Derecho Financiero; y en el cuarto, el Derecho Fiscal.

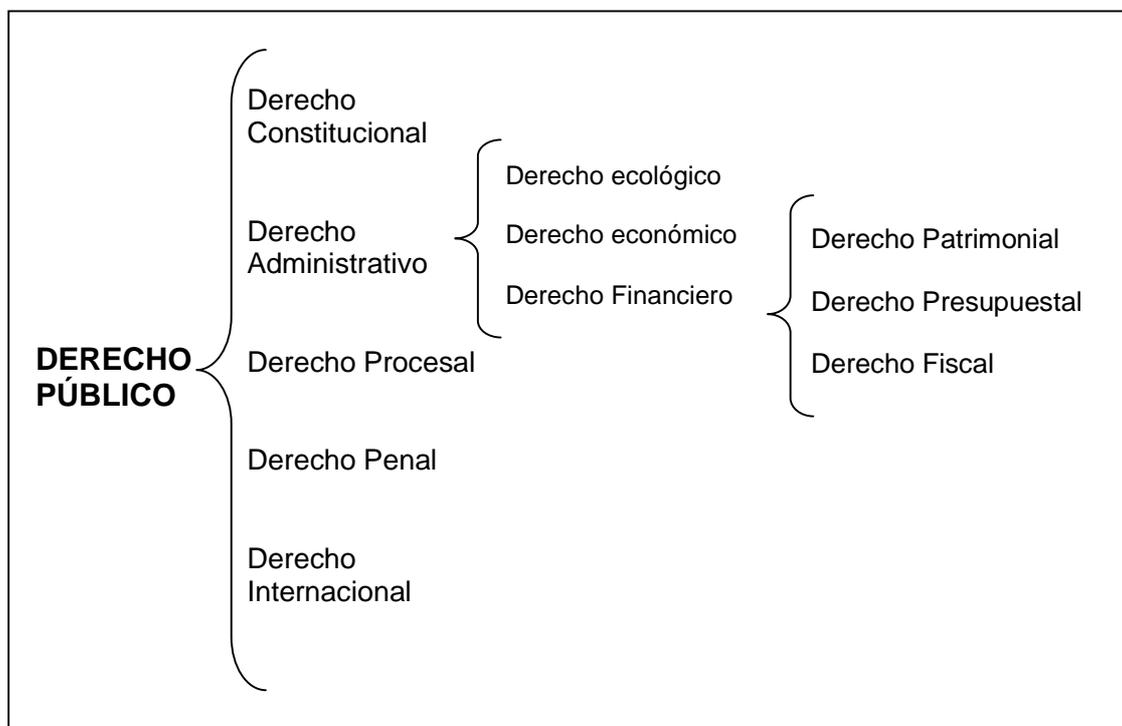


Figura 1.1. Clasificación del Derecho Público

Con lo anterior, podemos argumentar que el Derecho Fiscal se encuentra en relación de colaboración o subordinación con el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, con el Derecho Procesal, con el Derecho Penal y con el Internacional. A continuación se describe cómo es esta relación con cada uno de los derechos mencionados:

Derecho Constitucional

De esta rama el Derecho Fiscal obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del estado, porque comprende las normas referidas a las garantías constitucionales en materia fiscal, los principios de las contribuciones (proporcionalidad y equidad, gasto público, generalidad y legalidad), y las

facultades del gobierno en sus distintos poderes, para imponer, recaudar y administrar las contribuciones.

Derecho Administrativo

De esta rama del Derecho toma los principios básicos y las instituciones necesarias para la estructura, organización y funcionamiento de la administración fiscal, debido a que las funciones que realizan los servidores públicos encargados de la aplicación de las leyes fiscales y de la vigilancia de su cumplimiento, son de carácter administrativo,

Derecho Procesal

De esta rama ha tomado los principios y las bases fundamentales para establecer los medios de defensa de los cuales pueden disponer los particulares afectados por una disposición administrativa; para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que consideren ilegales, tanto los procedimientos que controlan la legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando faltan las regulaciones específicas de procedimientos típicos, debemos acudir al Derecho Procesal, siempre y cuando no contravenga el interés público (Código Federal de Procedimientos Civiles, Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, etcétera)

Derecho Penal

Su relación es de colaboración cuando se da tutela más enérgica a las disposiciones fiscales, como en las medidas de apremio, la defraudación fiscal, el contrabando, y dado que la ejecución de las sanciones penales corresponde al Poder Ejecutivo, auxiliándose del Ministerio Público y los órganos del Servicio Penitenciario.

De esta rama se toman los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, acto que no realiza en el Derecho Penal común.

Ambos derechos tienen un mismo fin: sancionar todo acto o hecho u omisión contrario a la ley.

Derecho Internacional

De esta rama del Derecho se han tomado los principios básicos y las instituciones y conceptos necesarios para la celebración de los tratados internacionales, conforme a los cuales se pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple imposición internacional; o bien impedir que se eluda el pago de las contribuciones que correspondan, cuando provengan de fuente de riqueza ubicada en el país.

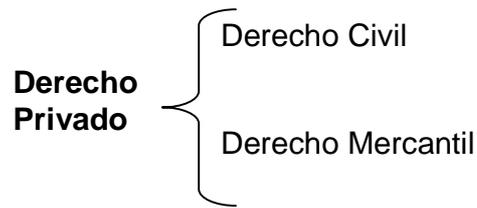
Asimismo, el Derecho Internacional se vincula con el Derecho Fiscal, porque existen los convenios y tratados internacionales que comprenden compromisos de los Estados Soberanos para aplicar disposiciones fiscales dentro de sus respectivas administraciones públicas.

Una vez que hemos identificado la relación del Derecho Fiscal con el Derecho Público, continuaremos abordando la relación de nuestra materia con el Derecho Privado.

1.2. Derecho Fiscal y su relación con el Derecho Privado

Al igual que con el Derecho Público, el Fiscal tiene una estrecha relación, por lo tanto de la misma forma recordemos Derecho Privado se entiende a aquél que reglamenta los actos que los particulares realizan en su propio nombre y por intereses individuales.⁸

⁸ Eduardo García Maynez, *Introducción al Estudio del Derecho*.



Con lo anterior, podemos decir que el Derecho Fiscal se encuentra en relación de colaboración:

Derecho Civil

Tiene relación con éste debido a que el Derecho Fiscal ha tomado numerosos conceptos, entre ellos obligación, sujetos de la obligación, persona, patrimonio responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación y figuras jurídicas, como la prestación de servicios, el fideicomiso, la asociación en participación, por citar tan solo algunas, pero sin perder de vista que, en todo caso, al Derecho Fiscal le interesa el bien público por encima de los intereses privados tutelados por el Derecho Civil.

Derecho Mercantil

Al Derecho Fiscal le interesa conocer la forma de operar y gravar las utilidades de las empresas, y los actos o actividades relacionados con supuestos que derivan de la operación de las mismas.

De esta rama ha retomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, entre otros. Asimismo, el Derecho Mercantil establece las formas de Constitución de las Sociedades, lo cual en su momento es de suma importancia para definir el régimen de tributación de las personas.

Bibliografía del tema 1

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 2002.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa-Noriega. México, 2004.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GARCÍA Maynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. Porrúa, México, 1994.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

MARABAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, México 2000.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

Actividades de aprendizaje

- A.1.1.** Identifica mediante un cuadro sinóptico cuáles son las coincidencias y diferencias que manejan los autores citados en el presente tema, respecto a los derechos Tributario y Fiscal.
- A.1.2.** Una vez que hayas comparado los conceptos contesta las siguientes preguntas ¿Te parece adecuado que se maneje indistintamente el concepto de Derecho Tributario y Derecho Fiscal? ¿Por qué?
- A.1.3.** Identifica los tres momentos de la Actividad Financiera del Estado.
- A.1.4.** Identifica los conceptos de Derecho subjetivo y objetivo.
- A.1.5.** Identifica los conceptos de Derecho Público y Privado que nos señala Gabino Fraga.
- A.1.6.** Elabora un cuadro sinóptico integral iniciando con el Derecho en general, considera todas las ramas que se enuncian, tanto en el Derecho Público como en el Privado.
- A.1.7.** Elabora y enlista las Figuras Jurídicas que conociste al estudiar las materias de Conceptos Jurídicos Fundamentales y Derecho Mercantil.

Cuestionario de auto evaluación

1. Señala los cuatro aspectos que contemplan el contenido del Derecho Administrativo en México.
2. Señala los tres momentos de la actividad financiera del Estado
3. Con qué momento de la actividad financiera del Estado se relaciona el Derecho Fiscal.
4. ¿Cuál es la relación del Derecho Fiscal con el Derecho Constitucional?
5. ¿Cuál es la relación entre el Derecho Fiscal y Civil?
6. ¿Por qué se considera que existe relación entre el Derecho Fiscal y el Penal?
7. ¿Qué ordenamientos del Derecho Procesal tienen relación con el Fiscal?
8. ¿Cuál es la relación del Derecho Mercantil y el Fiscal?
9. ¿Cómo se relaciona el Derecho Internacional Público con el Fiscal?
10. ¿Cuál es la relación que tiene el Derecho Administrativo con el Fiscal?

Examen de auto evaluación

Coloca una **V** si el enunciado es verdadero y una **F** si es falso.

	1. El derecho impositivo se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado
	2. El Derecho Privado es aquel que reglamenta los actos de las personas que obran en interés general, en virtud de una delegación directa o mediata del soberano
	3. El Derecho Fiscal se relaciona con el Derecho Constitucional al tomar los principios básicos y las instrucciones necesarias para la estructura, organización y funcionamiento de la administración fiscal
	4. El Derecho Fiscal se relaciona con el Derecho Procesal al tomar los principios y bases fundamentales para establecer los medios de defensa de los cuales pueden disponer los particulares afectados por una disposición administrativa para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que consideren ilegales
	5. El Derecho Civil es aquel que reglamenta los actos que los particulares realizan en su propio nombre y por intereses individuales

	6. Al Derecho Fiscal le interesa conocer la forma de operar y gravar las utilidades de las empresas y los actos o actividades relacionadas con supuestos que derivan de la operación de las mismas, de ahí su relación con el Derecho mercantil
	7. El Derecho Fiscal se relaciona con el Derecho Privado a través del Civil y el Mercantil
	8. Del Derecho Procesal se desprenden ramas como el Derecho Ecológico o el Financiero
	9. Dentro del Derecho Financiero encontramos al Presupuestal y al Derecho Patrimonial
	10. La relación del Derecho Fiscal con el Penal es de colaboración, cuando se da tutela más enérgica a las disposiciones fiscales como la defraudación fiscal o el contrabando

TEMA 2. NORMAS CONSTITUCIONALES Y GARANTÍAS INDIVIDUALES EN MATERIA FISCAL

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema, el alumno conocerá las garantías individuales que se encuentran inmersas en los artículos relacionados con la materia fiscal, que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contempla para los contribuyentes como sujetos pasivos de la relación tributaria.

Temario detallado

- 2.1. El artículo 31, fracción IV constitucional.
- 2.2. Los numerales 73, 74 y 76 de la Constitución Federal.
- 2.3. Las garantías individuales, contenidas en los artículos 14, 16, 21 y 22 de la Carta Magna.

Introducción

Para adentrarnos al estudio de este tema iniciaremos señalando que de acuerdo a los principales tratadistas del Derecho Tributario o Fiscal, para que exista una contribución antes debe existir una carga tributaria y ésta se debe encontrar de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen a la arbitrariedad de impuestos.

El Poder Legislativo mediante el Congreso de la Unión o la Cámara de Diputados tiene la encomienda de determinar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, situación que debe hacerse cumpliendo los principios para el establecimiento de las contribuciones que señala la propia Constitución Mexicana.

Asimismo, corresponde al Poder Ejecutivo administrar los recursos que provengan de las contribuciones y vigilar que éstas se apliquen hacia el gasto público por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus respectivas dependencias: la Subsecretaría de Ingresos, la de Egresos, la de Hacienda, la Tesorería de la Federación y el Servicio de Administración Tributaria, además de

sus Organismos Fiscales Autónomos, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo de Vivienda para los Trabajadores, para el caso de las aportaciones de Seguridad Social

Al Poder Judicial corresponde atender aquellos asuntos derivados de relaciones tributarias que no se hayan solventado en los tribunales administrativos y que al final deban ventilarse considerando la aplicación de los recursos o juicios que procedan en ese ámbito, considerando incluso el amparo en materia fiscal.

Cabe señalar que la Constitución le da al Estado Potestad Tributaria (poder de decisión sobre la imposición y cobro de las contribuciones) para exigir a los mexicanos el cumplimiento de su obligación de contribuir ejerciéndola mediante la Autoridad Fiscal, sin embargo, como contrapeso establece la obligación de la misma autoridad de respetar las garantías individuales de los ciudadanos, mismas que aunque son generales para cualquier tipo de acto de autoridad dentro del estado de Derecho, en materia fiscal tienen una connotación especial, la cual trataremos de identificar en el estudio del presente tema.

Existen principios para el origen y creación de las contribuciones, pues necesariamente están fundamentadas en leyes promulgadas con base en los procesos de creación de normatividad y leyes establecidos en la Constitución Federal.

2.1. Artículo 31, fracción IV Constitucional

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al establecer qué es obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan”, se considera la necesidad del Estado de mantener la infraestructura necesaria para atender los problemas más apremiantes de la sociedad, por lo

tanto se considerará como parte de la misma a todo aquel individuo que directa o indirectamente se beneficie de las facilidades que otorga la Nación Mexicana.

Esta misma disposición establece también la generalidad que debe prevalecer en la materia fiscal, al señalar la obligación de los mexicanos sin acotar o establecer excepciones, situación que se observa específicamente en los documentos normativos ordinarios Código Fiscal de la Federación y en las Leyes Fiscales.

Al hablar de la manera proporcional y equitativa, la Constitución establece un beneficio de la aplicación de las contribuciones al particular, debido a que será necesario establecerlas atendiendo la capacidad económica y contributiva del individuo.

Ahondando en los conceptos señalados, Hugo Carrasco Iriarte⁹ establece que:

La proporcionalidad radica en que el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica; y la equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo

Asimismo, se establece que la obligación atenderá a la forma que dispongan las leyes, con lo cual se aborda el tema de la justicia en materia de las contribuciones, puesto que se pretende que exista seguridad jurídica en la aplicación de las mismas. En este momento es fundamental señalar que la obligación a contribuir de los mexicanos estaría incompleta sin la existencia de las Leyes emanadas del Poder Legislativo, motivo por el cual es necesario correlacionarlo directamente con el artículo 73 fracción VII.

Derivado del estudio de este artículo algunos estudiosos del Derecho han señalado los **Principios Constitucionales de las Contribuciones**:

- ▲ **Principio de la Finalidad u Objeto.** Toda contribución deberá ser destinada siempre al gasto público.

⁹ Hugo Carrasco Iriarte. *Derecho Fiscal Constitucional*.

- ⤴ **Principio de Justicia.** La contribución deberá ser proporcional y equitativa.
- ⤴ **Principio de Legalidad.** La Contribución deberá ser establecida en una ley que emane del proceso legislativo.
- ⤴ **Principio de Generalidad.** La Contribución se referirá invariablemente a todos los mexicanos.

Como complemento al estudio de este artículo podemos señalar los denominados **Principios económicos de las contribuciones:**

- ⤴ **Principio de justicia.** Se refiere a que todo aquel que tenga la manera de contribuir al sostenimiento del Estado, debe pagar conforme a su capacidad, su posibilidad y alcance económico. De la observancia de este principio se derivan dos principios más:
 - a. **Principio de generalidad.** Todos aquellos que tengan capacidad contributiva, y cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal señalado en la ley, están obligados al pago de las contribuciones.
 - b. **Principio de uniformidad.** Todas las personas son iguales frente al tributo.
- ⤴ **Principio de certidumbre.** Se deben precisar con claridad el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota y todos los elementos para evitar abusos de la administración pública.
- ⤴ **Principio de comodidad.** Establece que las contribuciones deben recaudarse en tiempo y de la manera que más convenga hacer su pago al contribuyente, es decir, ocasionándole el mínimo de incomodidades posible.
- ⤴ **Principio de economía.** Los tributos no deben impedir a las personas la obtención de un ingreso que no es necesario para el Estado.

Podemos resumir los principios anteriores en la siguiente tabla:

Principios Constitucionales De las contribuciones	Principios económicos de las contribuciones
--	--

Principio de la finalidad u objeto	Principio de Justicia: a. Principio de generalidad b. Principio de uniformidad
Principio de Justicia	Principio de Certidumbre
Principio de Legalidad	Principio de Comodidad
Principio de Generalidad	Principio de Economía

Cuadro 2.1. Principios de las contribuciones.

2.2. Numerales 73, 74 y 76 Constitucionales

- Artículo 73 Constitucional

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

[...]

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

[...]

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1°.- Sobre el comercio exterior.

2°.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27.

3°.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4°.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5°.- Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

La importancia y relevancia de este numeral Constitucional consiste en que le otorga al Congreso de la Unión la facultad fundamental para el **establecimiento de las contribuciones** necesarias para cubrir el presupuesto y en segunda instancia, en la fracción XXIX, le otorga la facultad para establecer contribuciones sobre los actos, actividades o bienes de control exclusivo de la Federación que se citan en los numerales e incisos de la citada fracción.

Este artículo correlacionado con el artículo 31 fracción IV Constitucional, constituyen el Génesis de la Potestad Tributaria del Estado Mexicano.

- **Artículo 74 Constitucional**

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

[...]

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

[...]

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Con base en lo que establece el artículo 74 en su fracción IV, son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos.

No obstante la Cámara de Diputados tiene la facultad, actuando en forma independiente, para aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, pero para ello requiere previamente la existencia al menos del Proyecto de Ley de Ingresos de la Federación.

Asimismo, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara correspondiente las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

La **vigencia** de la Ley de Ingresos es anual. Algunos tratadistas se han preguntado qué consecuencias produciría no haber aprobado el ordenamiento mencionado antes del inicio de cada ejercicio fiscal (que coincide con el año natural). Al respecto Gabino Fraga¹⁰ expresa:

En los casos en que, a pesar del sistema, el Congreso no apruebe dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse, por la aplicación de los preceptos constitucionales, es la de que no puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior.

La situación de no tener la Ley de Ingresos de la Federación y el Presupuesto de Egresos respectivo, casi al finalizar el año, que hasta hace algunos años era una constante, se ha abatido actualmente, al haberse adelantado los tiempos administrativos para su proceso, por lo que ahora los plazos para la presentación de las iniciativas de las leyes financieras del Estado, son más pertinentes, con excepción del año en que hay cambio en el poder Ejecutivo, debido a que el plazo se extiende hasta el 15 de diciembre.

- **Artículo 76 Constitucional**

Artículo 76.- Son facultades exclusivas del Senado:

I.- Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;
[...]

Respecto a este artículo Constitucional, cabe destacar el hecho de que nuestro país está constituido por Entidades Federativas adheridas a la Federación y

¹⁰ Gabino Fraga, *Derecho administrativo*.

representadas en el Congreso de la Unión por los Senadores, razón por la cual cualquier **tratado internacional** que obligue a nuestra Nación deberá ser aprobado por los representantes de cada Entidad.

El artículo en comento, como hemos visto, en su fracción I señala que los tratados internacionales para evitar la doble tributación o imposición, deberán ser aprobados por el Senado.

Al respecto, Adolfo Arrijoja¹¹ señala que los Tratados Internacionales se consideran como los acuerdos que celebran dos o más Estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes.

Lo anterior hay que relacionarlo a su vez, con el artículo 133 de la Constitución Federal que establece que:

Todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Es importante mencionar que respecto a este último artículo se ha generado una controversia respecto a la ubicación jerárquica entre la Constitución, los tratados y las leyes federales, situación que será vista con mayor profundidad en el siguiente tema “Prelación de las Normas Fiscales”.

Finalmente, podemos señalar que el artículo 76 Constitucional, se relaciona, indirectamente con la materia fiscal, debido a que, según la fracción X, una de las facultades otorgadas a la Cámara de Senadores es la de participar en la generación de las leyes fiscales conforme al proceso legislativo referido en los artículos 71 y 72 de nuestra Carta Magna.

¹¹ Adolfo Arrijoja Vizcaíno. *Derecho Fiscal*.

Hemos revisado el contenido de los artículos Constitucionales que tienen una relación directa con la materia fiscal, a continuación veremos los artículos constitucionales que contienen las garantías individuales que se consagran en la Constitución y que tienen una relación estrecha con la materia fiscal.

2.3. Las garantías individuales, contenidas en los artículos 14, 16, 21 y 22 de la Carta Magna

Basándonos en lo señalado en el *Diccionario Jurídico Mexicano*¹², por **Garantías Individuales** entendemos todos aquellos derechos humanos que se relacionan directamente con los derechos de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.

La Constitución Política que nos rige proporciona diversas garantías individuales que tienen una extensión directa al ámbito fiscal, esto debido a que al encontrarse establecidas en el contrato social, tienen un carácter general e irrenunciable para toda la población.

No obstante este señalamiento, debemos recordar que todas las demás disposiciones que se establecen en la misma Carta Magna, quedan subordinadas a los demás señalamientos que en la misma se establecen.

Existen Garantías Constitucionales que no son otra cosa que instituciones y procedimientos mediante los cuales la Constitución Política de un Estado asegura a los ciudadanos el disfrute pacífico y el respeto a los derechos que en ella se encuentran consagrados.

Los artículos que nos interesan para este tema se mencionan a continuación.

- Artículo 14 Constitucional.

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

¹² UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En esta norma observamos tres garantías constitucionales en materia fiscal, fundamentales para nuestro estudio:

- a) **Garantía de irretroactividad de la ley**
- b) **Garantía de Audiencia**
- c) **Garantía de Legalidad**

a) Garantía de irretroactividad de la ley

El artículo 14 garantiza que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

En materia fiscal la **Garantía de Irretroactividad de las Leyes Fiscales** significa que ninguna ley tributaria puede obrar sobre el pasado, es decir, la autoridad fiscal no puede aplicar una contribución decretada en una ley a situaciones ocurridas con anterioridad a su vigencia, así como tampoco puede aplicar una ley tributaria ya derogada o abrogada a situaciones nuevas, ocurridas con posterioridad a la fecha de su derogación o abrogación.

b) Garantía de Audiencia

Asimismo, el artículo 14 señala esta garantía en un párrafo casi indivisible para efectos de estudio, al establecer en primera instancia que

“a nadie puede privársele de la vida, su libertad, propiedades, posesiones y derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos [...] (Audiencia), y en segunda instancia en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho (Legalidad). Para este caso aplica la máxima del derecho que citan varios doctrinarios y que dice “No hay pena sin ley” que en su contexto fiscal se expresaría “No hay tributo si no hay ley que lo establezca”.

Ahondando un poco más podemos señalar que la **Garantía de Audiencia** considera que a ninguna persona se le puede privar de sus intereses jurídicos, si previamente no se le ha escuchado, es decir, si por anticipado no se le ha dado la

oportunidad de exponer, incluso en la vía contenciosa o de litigio sus defensas, mediante las cuales demuestre o pretenda demostrar que la autoridad no tiene razón o fundamento legal para cobrar el tributo que se le exige.

c) Garantía de Legalidad

En cuanto a la **Garantía de Legalidad** en materia tributaria podemos decir que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario que antes exista una ley que le obligue al pago de una contribución y que ésta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución. En todo caso, la autoridad debe ajustarse a un debido proceso legal, es decir, deberán existir en la ley los correspondientes preceptos que establezcan, tanto en el fondo como en la forma, el sustento de la actuación de la autoridad.

- Artículo 16 Constitucional

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 de procedimiento.

[...]

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

[...]

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Garantía de seguridad jurídica

En la primera parte de este artículo observamos el fundamento de la **Garantía de Seguridad Jurídica** al establecer que los denominados actos de molestia a la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones de los ciudadanos procederán

legalmente sólo por vía de mandamiento por escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa del procedimiento. Este en sí es el origen de la Garantía de que las solicitudes de información y visitas domiciliarias que realice la autoridad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias invariablemente deberán cumplir con un procedimiento legal.

Al respecto, el antepenúltimo párrafo del mismo artículo señala que las autoridades fiscales, para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, deberán sujetarse a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para las órdenes de cateo, situación que se regula en el octavo párrafo del mismo artículo invocado.

Por lo anterior, en la materia fiscal debemos considerar sólo las formalidades que se cumplen en ese acto judicial, por lo que al relacionar ambos párrafos tenemos que en la emisión de solicitudes de información o realización de visitas domiciliarias, se deben cumplir como mínimo lo siguiente:

- **Solicitud de información**
 - ▲ Debe existir un mandamiento por escrito.
 - ▲ Ese mandamiento estará expedido por una autoridad competente.
 - ▲ El mandamiento estará debidamente fundado y motivado.

En caso de **visita domiciliaria**, además

- ▲ Se debe señalar el domicilio del destinatario de la orden
- ▲ Se deben levantar actas circunstanciadas, mismas que deberán ser firmadas por testigos.

Hasta aquí dejamos el estudio de este punto, debido a que la visita domiciliaria será tratada con mayor profundidad en el capítulo de la Facultad revisora o de comprobación de las autoridades fiscales.

- **Artículo 21 Constitucional**

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial [...] Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía.

Garantía de Constitucionalidad de las Multas Fiscales

El artículo en términos generales establece que la imposición de penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. Sin embargo, también establece que corresponde a las autoridades administrativas imponer multas por infracción a los reglamentos gubernativos, situación que en la materia fiscal es relevante debido a que las sanciones que emite la autoridad fiscal tienen el carácter de infracciones administrativas y, en su caso, para establecer penas por delitos fiscales se deberá atender lo que señale el poder judicial previo juicio que cumpla las formalidades establecidas en Ley.

El mismo artículo 21. Con relación a este punto la fracción XXX del artículo 73 Constitucional otorga al Congreso de la Unión la facultad para expedir todas las leyes que sean necesarias para las leyes tributarias, por lo tanto en este caso el reglamento, como norma, se establece directamente en un documento que deviene del proceso legislativo, como es el Código Fiscal de la Federación, mismo que le brinda al Ejecutivo la facilidad para ejercer la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

Con lo señalado se otorga la seguridad jurídica a los ciudadanos a efecto de que les sea aplicada una pena, tendrán que estar sujetos a un proceso judicial, dentro del cual se tendrán que cumplir las formalidades del procedimiento. Esto en otras palabras quiere decir que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

Al afectado por la sanción se le debe dar conocimiento del procedimiento, que puede culminar con la multa.

- Artículo 22 Constitucional

Quedan prohibidas [...] la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

Garantía sobre prohibición de multas excesivas y confiscación de bienes

Este artículo, entre otras prohibiciones, señala que a ninguna persona se le puede imponer una multa excesiva. Por **multa excesiva** se debe entender aquélla que se encuentra en exagerada desproporción con el tipo, naturaleza y gravedad de la infracción cometida, así como con la capacidad económica del infractor. Es decir, si se parte del concepto de que la multa fiscal es una contribución, esta deberá reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, así como atender el tipo de infracción y la capacidad económica del infractor, atendiendo la garantía de seguridad jurídica señalada en este artículo.

No se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial que hace el Estado de los bienes de una persona para el pago de impuestos y multas. Por confiscación debe entenderse el acto en el cual sin existir fundamento legal de ninguna naturaleza, el Estado despoja de sus bienes a una persona.

Como nos hemos dado cuenta la Constitución nos proporciona garantías individuales que inciden en el ámbito fiscal y que tienen un carácter general e irrenunciable para toda la población.

Bibliografía del tema 2

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 2002.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario* Limusa-Noriega. México, 2004.

DE PINA Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Porrúa, México.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GONZÁLEZ Martínez, Víctor Hugo. *Las multas fiscales y su impugnación*. Gasca-Sicco, México 2004.

PONCE Gómez, Francisco; PONCE Castillo, Rodolfo. *Derecho Fiscal*. Banca y Comercio, México 2001.

MARABAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, México 2000.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

A.2.1. Elabora un cuadro sinóptico señalando los principios constitucionales de las contribuciones que se derivan del artículo 31, fracción IV.

A.2.2. Elabora un cuadro comparativo entre los principios constitucionales de las contribuciones y sus principios económicos.

A.2.3. Elabora un cuadro sinóptico señalando las garantías individuales relacionadas con la materia fiscal.

A.2.4. Consulta los conceptos de garantía individual y garantía constitucional y señala, en tu apreciación, si existe diferencia.

A.2.5. ¿Por qué crees que es importante el estudio de los artículos constitucionales en materia fiscal? ¿Cómo se relaciona con tus estudios previos?

A.2.6. Señala la importancia de que la emisión de leyes en materia fiscal sea acorde a lo establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional y por medio de las formas y mecanismos señalados en los artículos 71 a 74 y 76 Constitucionales.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Quiénes están obligados a contribuir de conformidad con el artículo 31 fracción, IV de la Constitución?
2. ¿Qué principios en materia fiscal señala el artículo 31 fracción, IV de la Constitución?
3. ¿Qué se entiende por proporcionalidad?
4. ¿Qué se entiende por equidad?
5. ¿Qué documento legal es indispensable para que el Gobierno pueda cobrar las Contribuciones?
6. ¿Dentro del Gobierno, quién tiene la facultad exclusiva para determinar las contribuciones que cubran el presupuesto de la Nación?
7. ¿Qué facultad exclusiva de la Cámara de Senadores se puede relacionar directamente con la materia fiscal?
8. ¿Pueden las autoridades administrativas practicar visitas domiciliarias?
9. ¿Qué deben cumplir las autoridades administrativas para poder practicar visitas domiciliarias?
10. Explica el principio de irretroactividad de la ley.
11. ¿En que consiste la Garantía de Seguridad Jurídica?
12. ¿Cuál es la finalidad de la Garantía de prohibición de multas excesivas?
13. ¿En que consiste la Garantía de Legalidad?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. Los principios constitucionales de las contribuciones son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.
	2. La equidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica y que la proporcionalidad, radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos lo sujetos pasivos de un mismo tributo.
	3. El artículo 31, fracción IV, establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.
	4. Las garantías individuales son instituciones y procedimientos mediante los cuales la Constitución Política de un Estado asegura a los ciudadanos el disfrute pacífico y el respeto a los derechos.
	5. Las tres garantías constitucionales en materia fiscal son: de irretroactividad de la ley, de audiencia y de legalidad

Relacione en las siguientes columnas el tipo de principio con su correspondiente significado

- A. de Justicia () Deberá ser establecido en ley que emane del proceso legislativo
- B. de la Finalidad () La contribución deberá ser proporcional y equitativa.
- C. de Certidumbre () Establece que las contribuciones deben recaudarse en tiempo y de la manera que más convenga hacer su pago al contribuyente, es decir, ocasionándole el mínimo de incomodidades posible.
- D. de Legalidad () Toda contribución deberá ser destinada siempre al gasto público.
- E. de Comodidad () Se deben precisar con claridad el sujeto de la contribución, su objeto, tasa, cuota y todos los elementos para evitar abusos de la administración pública

TEMA 3. PRELACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES

Objetivo particular

Al terminar el estudio del tema el alumno identificará y enunciará las fuentes del Derecho Fiscal mexicano y establecerá la jerarquía de los ordenamientos jurídico fiscales, señalando sus principales diferencias y semejanzas.

Temario detallado

- 3.1. La Constitución Federal y la Ley de Ingresos
- 3.2. La Constitución Federal y el Presupuesto de Egresos
- 3.3. Los Tratados Internacionales en materia tributaria
- 3.4. Las Leyes fiscales y sus reglamentos
- 3.5. Jerarquía de las normas jurídico-fiscales
 - 3.5.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
 - 3.5.2. Tratados Internacionales
 - 3.5.3. Ley
 - 3.5.4. Decreto-Ley
 - 3.5.5. Decreto-Delegado
 - 3.5.6. Reglamento
 - 3.5.7. Las circulares

Introducción

Para el estudio de este tema empezaremos por entender la importancia de la Ley de Ingresos de La Federación, ya que es la que faculta al Gobierno Federal para recaudar, de acuerdo con las leyes en vigor, los ingresos que se percibirán en el ejercicio fiscal correspondiente, con ello se cubre lo planeado en el Presupuesto de Egresos, el cual prevé los gastos que ha de realizar el mismo gobierno durante el mismo ejercicio.

Asimismo, se analiza la finalidad de los tratados internacionales en materia tributaria, los cuales tienen como principal objetivo evitar la doble tributación; de

igual forma, se hace un breve análisis de las leyes fiscales especiales que son incorporadas a la Ley Federal de Ingresos para llevar a cabo el plan financiero anual de la Administración, así como de sus respectivos reglamentos que las detallan y complementan.

Finalmente, se precisa la jerarquía de los ordenamientos jurídico fiscales, por si existe conflicto en la aplicación de las normas, para determinar cuál de ellas deberá prevalecer sobre la otra.

3.1. La Constitución Federal y la Ley de Ingresos de la Federación

La **Ley de Ingresos de la Federación**, es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado.

Los ingresos del Estado se insertan en un documento legal que recibe el nombre de **Ley de Ingresos**, donde se incorporan todos los conceptos por los que el Estado tendrá derecho de percibir durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las que se van a percibir los ingresos. Inclusive, se dan cifras en cada uno de los renglones contenidos en dicha ley, con el fin de que las cantidades que se piensan obtener estén correlacionadas con el presupuesto de egresos para el propio ejercicio.

Constituye por lo general una mera “lista de conceptos” por virtud de los cuales el Gobierno Federal puede percibir ingresos, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos: sujeto, hecho imponible, tasa o tarifa del gravamen, y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

La Ley de Ingresos de la Federación tiene su base legal en el artículo 73 Constitucional, fracción VII, conforme al cual el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En la Ley de Ingresos se contiene, además de los **ingresos tributarios** (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), los **productos**; los **aprovechamientos**; los **ingresos derivados de financiamiento**, y otros, tales como los provenientes de los organismos descentralizados, de empresas de participación estatal, así como del financiamiento de éstos.

En la formación de la Ley de Ingresos de la Federación, se sigue todo el procedimiento constitucional que se exige para la elaboración de cualquier ley: **iniciación, discusión y aprobación, promulgación y publicación.**

Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación

En materia hacendaria, la iniciativa de la Ley de Ingresos está reservada al Presidente de la República, ya que sólo el Ejecutivo, a través del complicado mecanismo técnico y político de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está en posibilidad de proponer el plan financiero anual de la administración.

En el artículo 74, fracción IV, segundo párrafo, de la Constitución Federal, se consagra, en forma expresa, la iniciativa del Ejecutivo para promover la Ley de Ingresos de la Federación como una obligación a su cargo, señalando que hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día último de noviembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

La iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación contiene una exposición de motivos que constituye las consideraciones de orden económico y la política fiscal que la inspiran.

Discusión y aprobación de la Ley de Ingresos de la Federación

A diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos Cámaras, la Ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados, según lo establece el inciso h del artículo 72 de nuestra Carta Magna, y su discusión y aprobación debe preceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del presupuesto de Egresos.

La Ley de Ingresos de la Federación debe ser aprobada por ambas Cámaras.

En nuestro país, debido a que el periodo de sesiones del Congreso concluye el día anterior a la iniciación del año fiscal, es de suponerse que para esa fecha la Ley de Ingresos ya estará aprobada, de no ser así (situación prácticamente imposible), por aplicación de los preceptos constitucionales, no podría hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior.

Publicación de la Ley de Ingresos de la Federación

La publicación de la Ley de Ingresos de la Federación, la realizará el Ejecutivo en el Diario Oficial de la Federación antes del 31 de diciembre del año anterior al que va a regir.

3.2. La Constitución Federal y el Presupuesto de Egresos

El Presupuesto de Egresos de la Federación es el acto mediante el cual se prevén y autorizan por un ejercicio fiscal, los proyectos de gastos de las diferentes unidades administrativas del Estado.

Mucho se ha discutido con relación a si el Presupuesto de Egresos tiene el carácter de acto legislativo tanto en su aspecto formal como en su aspecto

material. La mayoría de los autores se ha inclinado por considerarlo como un acto formalmente legislativo, ya que tiene su origen en uno de los órganos del Poder encargado de dictar leyes, pero materialmente administrativo, por ser un acto de previsión y de autorización.

El **Presupuesto de Egresos** deberá estar **sistematizado**, redactado con un lenguaje acorde con los objetivos que se persiguen y organizado según los medios con que cuente la autoridad administrativa correspondiente para emplearlo de manera correcta.

El Presupuesto de Egresos contiene un conjunto de normas de observancia obligatoria para disponer de recursos económicos. Los órganos estatales no podrán en ningún caso apartarse de las que al efecto estén establecidas en el mismo.

Efectos jurídicos del Presupuesto de Egresos de la Federación

Los efectos jurídicos del presupuesto, según Gabino Fraga¹³, son los siguientes:

- a. Constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la **inversión de fondos públicos**.
- b. Constituye la base para la **rendición de cuentas** que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo.
- c. **Descarga responsabilidad** al Ejecutivo cuando actúa con la autorización que le otorga quien tiene el poder para disponer de esos fondos.
- d. Es la base y medida para **determinar una responsabilidad** cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene.

¹³ Gabino Fraga. *Derecho Administrativo*.

Principios que rigen al Presupuesto de Egresos de la Federación

- ◇ **Principio de anualidad.** En nuestra legislación, este principio resulta del artículo 74, fracción IV, de la Constitución Federal que dispone que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Lo anterior no constituye un obstáculo para que entre un presupuesto y otro exista continuidad de acción o de inversión, porque es indudable que muchas de las obras gubernamentales no pueden iniciarse y terminarse en un solo ejercicio fiscal y el gasto público se prolonga por varios años, debiendo en este caso, hacerse la correspondiente previsión de gastos y precisarse el grado de avance que se conseguirá en ese programa gubernamental al finalizar el ejercicio fiscal de que se trate.

- ◇ **Principio de universalidad.** El presupuesto incluye de forma absoluta todas las previsiones de gastos contempladas por el Gobierno Federal para un ejercicio fiscal determinado. Todas las erogaciones que los organismos públicos contemplen deben estar contenidas en un solo documento, aun cuando se trate de alguna entidad pública no incorporada en el régimen centralizado del gobierno.

- ◇ **Principio de unidad.** Existe un solo Presupuesto de Egresos en el que se contemplan las correspondientes partidas de gastos destinadas tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo y al Poder Judicial, así como a los demás organismos públicos. Por ningún motivo deberán existir de manera simultánea dos o más presupuestos.

- ◇ **Principio de especialidad.** En el Presupuesto no deben asentarse las partidas en forma genérica o abstracta. Cada una de las actividades que se programen se deberán particularizarse, de manera que permitan conocer a detalle los objetivos, tiempos y cantidades que se gastarán en cada rubro.

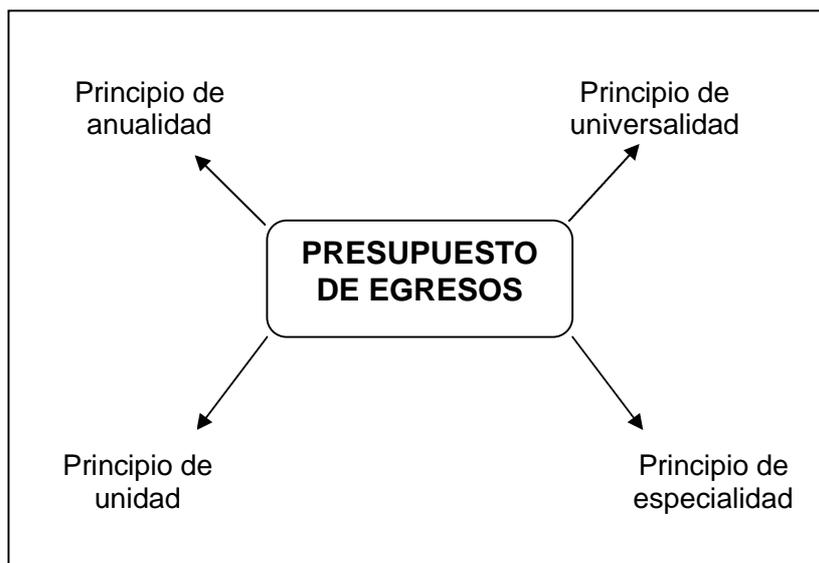


Figura 3.1. Principios que rigen al Presupuesto de Egresos de la Federación

El **presupuesto por programas** resulta ser el sistema técnico más adelantado que existe para racionalizar y optimizar el gasto público en beneficio de la sociedad; consiste en:

1. Elaborar un plan de trabajo en el que se planea la actividad, con la descripción detallada y precisa de las necesidades que en cierta área o materia experimenta la sociedad.
2. Trazar los objetivos mediante los que se deberá satisfacer esa necesidad.
3. Describir las actividades a realizar por el órgano público, estableciendo con precisión, tiempos y movimientos.
4. Realizar una estimación en dinero del costo de la actividad programada para ese ejercicio fiscal.
5. Efectuar una calendarización de las partidas presupuestales para fijar fechas adecuadas para su asignación.

Como toda ley, el **Presupuesto de Egresos** debe **publicarse** en los medios informativos que sean legalmente exigibles, así como en otros de difusión masiva, aun cuando en éstos no sea obligatorio, con el fin de que los miembros de la

sociedad tengan fácil acceso a dicha información y puedan conocerla y comentarla.

3.3. Los Tratados Internacionales en materia tributaria

Según Adolfo Arrijoja¹⁴, los Tratados Internacionales se consideran acuerdos que celebran dos o más Estados, como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés compartido. Derivado del concepto anterior, el autor nos presenta los siguientes elementos:

- ▲ Son acuerdo de voluntades (de los países que los suscriben).
- ▲ Únicamente pueden celebrarse por Estados soberanos, es decir aquellos cuya independencia o integridad territorial se encuentren reconocidas y respetadas por los demás países de la comunidad internacional (Organización de las Naciones Unidas, Organización de Estados Americanos).
- ▲ Pueden suscribirse por dos o más Estados.
- ▲ Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.

Artículo 133 Constitucional

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

La Constitución, en su artículo 133, establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República tienen el carácter de Ley Suprema. Un ejemplo es el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

¹⁴ Adolfo Arrijoja Vizcaíno. *Derecho Fiscal*.

La celebración de un tratado internacional que celebran dos países tiene tres fines comunes:

1. Impedir la doble tributación.
2. Evitar la evasión fiscal.
3. Compartir información fiscal.

Es importante mencionar que respecto a este artículo se ha generado una controversia por la ubicación jerárquica entre la Constitución, los tratados y las leyes federales, ya que la Suprema Corte ha tomado distintas posturas, las más recientes tomadas en la jurisprudencia de noviembre de 1999 emitida por el pleno de la Suprema y en la Tesis Aislada de abril de 2007, en las cuales se abandona el criterio de que las leyes y los tratados tienen la misma jerarquía, mismas que a continuación se citan:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.¹⁵

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe

¹⁵ PLENO DE LA SCJN. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.¹⁶

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

En materia Fiscal, existen los llamados **Convenios Fiscales** que celebra nuestro Estado-Nación con otros. Como dato relacionado, en octubre de 2006 México celebró con 37 convenios fiscales con otros países y está negociando 14 más.

¹⁶ PLENO DE LA SCJN. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

3.4. Las Leyes fiscales y sus Reglamentos

En México, la vigencia constitucional de las leyes fiscales, tanto la general de ingresos, como las especiales de impuestos, es anual, pues la imposición de las contribuciones se realiza únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto, carece de fundamento y justificación constitucional la imposición de tributos, al menos hasta que se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un nuevo año.

Si en la Ley de Ingresos se omite un impuesto que el año anterior estuvo en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido. Esto significa que en realidad el Congreso sólo se vale de un procedimiento práctico para evitar la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre los impuestos que han regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la Ley General de Ingresos que anualmente les imprime su propia vigencia.

Elementos de las leyes fiscales.

Las leyes fiscales tienen dos clases de elementos a saber:

Elementos de carácter declarativo

Elementos de carácter ejecutivo

<p>Son los que determinan la obligación, señalando el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa de la contribución; dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, cuando éste hace ejercicio del poder fiscal que le es propio y connatural a la existencia del Estado. Ante estos elementos la voluntad del contribuyente es nula.</p>	<p>Son los que impulsan la voluntad del contribuyente a obrar en determinado sentido, si se resiste, es obligado a ello por los medios de apremio de que dispone el Estado por conducto de la autoridad fiscal.</p>
---	---

Cuadro 3.1. Elementos de las leyes fiscales

Características de las leyes fiscales:

- ▲ Las leyes fiscales imponen siempre la obligación de dar dinero al Estado.
- ▲ Su aplicación no se encuentra supeditada a la existencia de ningún otro ordenamiento, valen por sí mismas.
- ▲ Su aplicación es instantánea, sin coartar el derecho de acción de los particulares.
- ▲ No deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. La contribución se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con lo que la ley señale como hecho generador de la obligación fiscal, debe ser sujeto de la contribución.
- ▲ Deben respetar las garantías de audiencia y legalidad.
- ▲ No deben limitar el derecho de propiedad de los particulares.
- ▲ No deben otorgar exenciones a título particular.

Como fuente de recursos para el Gobierno Federal, que la Ley de Ingresos de la Federación contempla, se encuentran diversos impuestos. Mencionamos aquí,

algunos gravámenes impositivos, mismos que se encuentran vigentes por medio de las leyes fiscales respectivas que les dan origen:

Impuesto sobre la renta. Se trata de un impuesto muy general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso, y su recaudación es primordial, ya que se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos puedan percibir tanto las personas físicas como las morales, ya sea que residan en el país o en el extranjero.

Impuesto al activo. Esta contribución es relativamente nueva en el sistema tributario mexicano. Se creó con el propósito de que las personas que realicen actividades empresariales, se conduzcan con mayor fidelidad en el pago del impuesto sobre la renta, ya que las cantidades que se paguen por este concepto son acreditables contra el impuesto al activo que le corresponda pagar al contribuyente. Este gravamen se aplica a todas aquellas personas físicas o morales que realicen actividades empresariales, así como aquellas personas físicas o morales que permitan a empresas el uso o goce temporal de bienes. El impuesto se aplica sobre todos los bienes y derechos apreciables en dinero.

Impuesto al valor agregado. En este caso se está también frente a un gravamen fiscal muy generalizado que se aplica a un gran número de contribuyentes y que le permite al Estado una recaudación fiscal significativa. Aquí se grava la actividad que realizan las personas que enajenan bienes, o permiten el uso o goce temporal de ellos, o bien que presten servicios independientes o importen del extranjero bienes o servicios.

Impuesto especial sobre producción y servicios. Se trata de un gravamen que aglutina diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales. La fabricación o importación de bebidas alcohólicas, de cervezas de agua envasadas y de refrescos o de cigarrillos, están sujetos a este impuesto de producción. Asimismo, los servicios de comisión, correduría,

mediación, agencia, representación, consignación o distribución de bienes a fines al pago de este impuesto, también están consideradas por esta ley.

Impuesto sobre automóviles nuevos. Todos los fabricantes, ensambladores e importadores de automóviles son contribuyentes de este impuesto. La contribución se origina por el simple acto de la fabricación, el ensamble o la importación de la unidad, y la obligación de pago se actualiza al momento de enajenar o importar el vehículo.

Por lo que se refiere a los reglamentos fiscales, en ocasiones el legislador en un afán delegatorio, deja abierta la posibilidad de que en el reglamento fiscal que se expida respecto a la Ley, se detallen y desarrollen los elementos esenciales de la misma lo cual contraviene el principio constitucional de legalidad. Cabe señalar que este principio está estrechamente relacionado con los principios establecidos como límites a la facultad reglamentaria, que se abordan en el apartado 3.5.6 de este tema.

El Presidente de la República, al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste cargas a los particulares, mayores a las contenidas en la ley que reglamenta, toda vez que su potestad jurídica y de mando, consiste únicamente en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.

3.5. Jerarquía de los ordenamientos jurídico fiscales

La importancia de la jerarquía de los **ordenamientos jurídico fiscales** se establece en el momento en que existe conflicto en la aplicación de los mismos, en cuanto a cuál de ellos deberá prevalecer sobre el otro.

El jurista austriaco Hans Kelsen¹⁷ considera al orden jurídico como sistema unitario aquél en el que las normas están jerarquizadas entre sí, derivan su validez de otras que se encuentran en un plano superior, y así sucesivamente hasta llegar a la Norma Fundamental o Constitución, en sentido lógico jurídico propone una jerarquización de las normas jurídicas parecida a la adoptada por nuestro sistema jurídico.

3.5.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Es el ordenamiento jurídico supremo en nuestro país. Contiene los derechos fundamentales del individuo, la conformación del Estado mexicano y la organización de sus poderes públicos. Es la norma suprema de la cual emana el sistema jurídico fiscal del país.

3.5.2. Tratados Internacionales

Son acuerdos que celebra nuestro Estado con otro u otros Estados a nivel internacional. Son celebrados por el Presidente de la República y deben ser aprobados y ratificados por la Cámara de Senadores para ser obligatorios. Por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN).

3.5.3. Ley

Se considera que la Ley es la fuente más importante en materia fiscal, entendiendo a la misma como el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por lo que se trata de un elemento indispensable para el establecimiento y cobro de las contribuciones, lo anterior se puede confirmar con lo que nos dice el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos, que deben cumplirse de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es perfectamente razonable por las limitaciones a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes financieras y en particular tributarias.

¹⁷ Hans Kelsen, *Teoría Pura del Derecho*

Asimismo el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación (CFF) reitera la importancia de las leyes en materia tributaria al mencionar que:

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

En el mismo sentido, en el Código citado se considera a la misma ley para suplir las lagunas que se encuentran en el Derecho Tributario, dado que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5, establece la aplicación del derecho común, cuando señala:

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

Cabe señalar que el tema de la aplicación supletoria en materia fiscal, se aborda en el capítulo 5 “Supletoriedad del Derecho Federal”, del presente documento.

3.5.4. Decreto-Ley

Se está en presencia de un Decreto Ley cuando la Constitución autoriza al poder ejecutivo para expedir leyes, sin necesidad de una delegación del Congreso de la Unión. Dicha autorización se otorga ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública o cualquier otra que ponga a la sociedad en grave peligro, tal como lo dispone el artículo 29 Constitucional. Otro caso es el previsto en el artículo 73, fracción XVI, para hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etcétera.

Artículo 29 Constitucional

En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente,

rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

El Decreto-Ley Supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo facultades extraordinarias delegadas, las cuales por su propia naturaleza tienen el carácter de transitorias.

3.5.5. Decreto-Delegado

Se presenta un caso de Decreto-Delegado cuando el Congreso de la Unión transfiere al Poder Ejecutivo facultades para legislar. Tal situación se encuentra prevista en el párrafo segundo del artículo 131 de la Constitución Federal.

El Congreso faculta al Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir o prohibir las importaciones, exportaciones y trámites de productos, artículos y efectos.

Con esta facultad el Ejecutivo podrá emitir un Decreto-Delegado, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

Se llama así porque las leyes que en él se contienen son emitidas con el carácter de Decreto Presidencial y porque debe su existencia a una delegación de facultades legislativas a favor del ejecutivo y se distingue del decreto ley por el hecho de que puede emitirse en cualquier tiempo sin que se requiera de la declaración de un estado de emergencia.

En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de esta facultad, debido a que debe someter a la aprobación del congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida, al enviar el proyecto de presupuesto anual.

Artículo 131 Constitucional

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

3.5.6. Reglamento

Según Andrés Serra¹⁸, el Reglamento es un acto formalmente ejecutivo, porque es expedido por el Poder Ejecutivo (Presidencia), y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley, con el objeto de hacer más eficaz y expedita su aplicación en casos concretos que se presenten.

Por lo tanto, el Reglamento está constituido por un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, expedido por el Poder

¹⁸ Andrés Serra Rojas. *Derecho Administrativo*.

Ejecutivo, en uso de una facultad que es propia para facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

De acuerdo con el artículo 89 de la Constitución se otorgan poderes al Presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.

Asimismo, el artículo 92 constitucional señala que todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

El Reglamento se distingue formalmente de la ley, porque ésta emana del Poder Legislativo y el reglamento, del Poder Ejecutivo, pero ambos ordenamientos contienen disposiciones generales, abstractas y obligatorias, que los contribuyentes deberán acatar.

Clases de Reglamento

Los reglamentos se clasifican según su utilidad:

- ▲ Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal).
- ▲ Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- ▲ Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo, y la organización de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.)

Características de los reglamentos fiscales

Por lo que refiere a los reglamentos para la ejecución de las leyes, o sea los de la primera clase, la de reglamentos fiscales, sus características son:

- ▲ Tienen su fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal que faculta al presidente de la República para promulgar y ejecutar

las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

- ▲ Es un acto formalmente ejecutivo porque es emitido por el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque participa de los atributos de una ley, aunque sólo sea en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta y obligatoria.
- ▲ La ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma en que se debe dar cumplimiento en detalle a la obligación establecida en la ley.
- ▲ En materia fiscal no puede haber reglamentos autónomos, es decir que no estén apoyados en una ley emitida por el Congreso de la Unión.
- ▲ Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y en tanto se expidan los nuevos reglamentos.
- ▲ Puede haber uno o varios reglamentos fiscales respecto a una misma ley.
- ▲ La facultad reglamentaria del Presidente de la República es indelegable, o sea que no se puede delegar, transferir o ceder a ninguna otra persona o entidad.
- ▲ La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo es de carácter discrecional, o sea espontánea, por lo que puede expedirse un reglamento en el caso y cuando el Poder Ejecutivo lo considere conveniente.

Sin embargo, hay ocasiones en que el legislador establece en la ley respectiva, que en el reglamento fiscal expedida en ese momento se detallen y desarrollen los elementos esenciales de una ley; en este caso, pierde el reglamento su carácter discrecional, por disposición expresa de la ley.

Por otra parte, tenemos que el Poder Ejecutivo, haciendo uso de su atribución al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste cargas a los particulares, mayores a las cometidas en la ley reglamentaria, toda vez que su potestad jurídica y de mando consiste únicamente en hacer posible la

aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.

Limites a la facultad reglamentaria

La facultad reglamentaria está limitada además por dos principios que deben ser respetados, para que no se incurra en la ilegalidad del reglamento que al efecto se expida:

El **principio de preferencia** o primacía de la ley. Consiste en que las disposiciones contenidas en una ley expedida por el Poder Legislativo no pueden nunca, por ningún motivo, ser modificadas o derogadas por un Reglamento.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 72 inciso f de la Constitución Federal, al establecer que “en la interpretación, reforma o adición de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”, lo que significa particularmente que una ley, sólo puede variarse en cuanto a sus alcances y contenido por otra parte que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o sea hasta que la nueva disposición haya pasado previamente por el Poder Legislativo, con todos los trámites requeridos para la expedición de las leyes.

El **principio de reserva de la ley**. Significa que el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador, como por ejemplo, lo relativo objetos, sujetos, bases, tasas o tarifas, exenciones, infracciones y sanciones.

No obstante la claridad de estos principios, ha sido costumbre del legislador mexicano, al expedir las leyes fiscales que imponen obligaciones a los contribuyentes, establecer que será el reglamento que al efecto se expida el que

precise dichas obligaciones, en cuanto al número, alcance, extensión o sea que el reglamento detalla y desarrolla los elementos esenciales que deben estar contenidos en una ley, con el fin de hacer posible y práctica su aplicación.

Como ejemplo de **reglamentos fiscales**, tenemos el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3.5.7. Las circulares

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en los que se dan instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de la oficina, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclararles la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos, se trata pues de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos.

La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los Reglamentos; deberá limitarse a la ejecución de una norma contenida en la Ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

Existen dos **tipos de circulares**:

1. **Internas.** Constituidas por las instrucciones dadas por el superior jerárquico al inferior sobre la conducta que debe seguir o sobre el criterio que se debe aplicar; están encaminadas a integrar un criterio para ser utilizado dentro del funcionamiento de la dependencia administrativa, normalmente expresado en oficios emitidos en el interior de la dependencia.
2. **Externas.** Constituidas por disposiciones de carácter general, emitidas por los funcionarios administrativos para que los contribuyentes conozcan la forma como, según la autoridad fiscal, deben conducirse o deben aplicar

los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que los mismos les imponen. En este último caso, nos encontramos frente a circulares que deben considerarse también como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente, publicadas normalmente en el Diario Oficial de la Federación. En este caso estaríamos hablando tanto de las **resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general** y los denominados **criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras**, señalados en el artículo 33, fracción I, incisos *g* y *h*, del Código Fiscal de la Federación, respectivamente.

Bibliografía del tema 3

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

GARZA, Sergio Francisco De la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa. México, 1982.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998.

KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. (Traducción Vernengo, Roberto J.) UNAM, México, 1982.

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill. México, 1999.

MARABAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, México 2000

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1981. (Tomo 1)

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. Novena Época, t. X, Noviembre de 1999 [Tesis: P. LXXVII/99_Tesis: Aislada].

PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta. Novena Época, t. XXV, Abril de 2007 [Tesis: P. IX/2007_Aislada].

Actividades de aprendizaje

- A.3.1.** Elabora un cuadro sinóptico señalando los tipos de normas jurídico-fiscales que existen en México.
- A.3.2.** Señala la relación entre la Constitución y la Ley de Ingresos de la Federación.
- A.3.3.** En un cuadro sinóptico señala las diferencias que encuentras entre la ley, el reglamento y la circular.
- A.3.4.** En la página de la Secretaría de Relaciones Exteriores, verifica cuántos convenios fiscales tiene celebrados y cuántos más están en proceso de negociación.
- A.3.5.** Elabora un cuadro sinóptico donde se observen las diferentes fuentes de financiamiento del Gobierno Federal (Ley de Ingresos).
- A.3.6.** De la lectura al libro *Introducción al Estudio de las Contribuciones* de Mariano Latapí Ramírez, identifica cuál es la jerarquía de las leyes fiscales que él maneja respecto a estos apuntes y establece las semejanzas y diferencias en un cuadro comparativo.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué es un Reglamento?
2. ¿Cuáles son los principios que limitan la facultad reglamentaria?
3. ¿Qué es un Decreto-Delegado?
4. ¿Qué es un Decreto-Ley?

5. ¿Cuál es la importancia de la Ley de Ingresos de la Federación en materia Fiscal?
6. ¿Cuántos impuestos en materia federal encontramos en la Ley de Ingresos de la Federación del año en curso?
7. ¿Cuál es la jerarquía que tienen los Tratados Internacionales respecto a las Leyes Fiscales?
8. ¿Cuál es la jerarquía que tienen las Leyes Fiscales respecto a los Reglamentos?
9. ¿Cuál es la jerarquía que tienen la Ley de Ingresos de la Federación sobre las Leyes Fiscales?
10. ¿Cuál es la importancia del Presupuesto de Egresos de la Federación?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. La ley de ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno está autorizado para recaudar en un año determinado
	2. Para la elaboración de las leyes los pasos son los siguientes: iniciación, discusión y aprobación, promulgación y publicación.
	3. El Legislativo puede proponer el plan financiero anual de la administración.
	4. La ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la cámara de Senadores
	5. El Presupuesto de Egresos de la Federación es el acto mediante el cual se prevén y autorizan por un ejercicio fiscal, los proyectos de gastos de las diferentes unidades administrativas del Estado
	6. El principio de especialidad dispone que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar <i>anualmente</i> el

	Presupuesto de Egresos de la Federación
	7. El principio de universalidad consiste en que todas las erogaciones que los organismos públicos contemplen deben estar contenidas en un solo documento
	8. El principio de unidad señala que por ningún motivo deberá haber de manera simultánea dos o más presupuestos
	9. El principio de especialidad indica que cada una de las actividades que se programen se deberán particularizar de manera que permitan conocer al detalle los objetivos, los tiempos y las cantidades que se van a gastar en cada rubro
	10. Un reglamento es un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos

TEMA 4. HERMENÉUTICA DE LA NORMA FISCAL (METODOLOGÍA)

Objetivo particular

Al terminar el estudio del presente tema el alumno conocerá las escuelas, los métodos y clases de interpretación jurídica que existen y cuál es el que adopta nuestra legislación fiscal a escala federal.

Temario detallado

- 4.1. Concepto
- 4.2. Escuelas de interpretación jurídica
- 4.3. Clases de interpretación o fuentes de interpretación según el autor
- 4.4. El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación
- 4.5. Principales métodos de interpretación de las normas fiscales
 - 4.5.1. Interpretación estricta o declarativa
 - 4.5.2. Interpretación gramatical o literal
 - 4.5.3. Interpretación lógica
 - 4.5.4. Interpretación sistemática o armónica
 - 4.5.5. Interpretación teleológica o finalista
 - 4.5.6. Interpretación histórica
 - 4.5.7. Interpretación a *contrario sensu*
 - 4.5.8. Interpretación analógica
- 4.6. Disposiciones que no admiten interpretación en materia fiscal
- 4.7. Ordenamientos que admiten algún tipo de interpretación
- 4.8. Ejercicio de interpretación

Introducción

En el estudio del Derecho Fiscal un problema de fundamental importancia es la interpretación de las leyes. Este se origina principalmente por la infinidad de supuestos o hipótesis que se pueden extraer de las disposiciones fiscales lo que hace que sea necesario desentrañar la expresión más cercana al paradigma del legislador. Por ello es necesario conocer el estudio de la metodología que se ha establecido para llegar al conocimiento o esclarecimiento de la ley fiscal,

acercándonos a las escuelas que se han preocupado por ese estudio, comprendiendo los métodos y clases de interpretación que existen, y reconociendo la implicación e importancia que tienen para el estudio de la materia fiscal.

4.1. Concepto

La hermenéutica¹⁹ (del griego *hermeneutiké tejne*, "arte de explicar, traducir, o interpretar") es la ciencia y arte de la interpretación, sobre todo de textos, para determinar el significado exacto de las palabras mediante las cuales se ha expresado un pensamiento.

Desde la antigüedad clásica, **hermenéutica** alude a la búsqueda por reconstrucción de un significado transmitido (a la posterioridad); busca tomar posesión de este significado.

Aunque habitualmente hermenéutica se aplica para designar la interpretación de ciertos textos (*latu sensu*) particularmente de un lenguaje simbólico, no es un lenguaje simbólico o al menos no solamente eso.

Ahora que podemos entender y relacionar a la Hermenéutica Jurídica con la Interpretación Jurídica, citaremos el significado de interpretación señalado en el *Diccionario Jurídico Mexicano*²⁰ "**Interpretar** consiste en dotar de significado, mediante un lenguaje determinado a ciertos objetos (signos, fórmulas o textos)".

En sentido general, interpretar significa explicar, esclarecer y, por ende, descifrar el sentido de alguna cosa. En otras palabras, descubrir, averiguar, esclarecer o desentrañar el sentido de una cosa, de un hecho o de una expresión.

¹⁹ Wikipedia. *Enciclopedia Libre*.

²⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*.

La aplicación de las disposiciones jurídicas que constituyen una institución jurídica cualquiera, presupone necesariamente el manejo de los conceptos, nociones y dogmas que conforman dicha institución. El intérprete determina su sentido y alcance.

También se dice que interpretar es una técnica para la averiguación del sentido de un objeto o, en su caso, explicar el sentido de algo que no está expresado claramente.

García Maynez²¹ dice que Interpretar la ley es descubrir el sentido que encierra. Al respecto debemos recordar que la **ley** es una voluntad cuyo objetivo es **satisfacer una necesidad jurídica**, por lo que la interpretación da a esa voluntad una manifestación de aplicación práctica.

Por lo tanto, para efectos de nuestro estudio estableceremos que interpretar en materia fiscal no es otra cosa que explicar, bajo ciertas reglas, la norma fiscal en situaciones reales o hipotéticas que plantee en un momento dado el usuario de la ley.

4.2. Escuelas de interpretación jurídica

Las cuatro escuelas más importantes que se han ocupado de la interpretación de las normas jurídicas, a juicio de Refugio de Jesús Fernández²², son:

- ▲ **Teoría absolutista.** Se concreta a reconocer en las normas jurídicas únicamente el alcance literal o significado real de las palabras empleadas, en otros términos, no le interesa lo que persigue la ley o su finalidad, sino lo que significan las palabras empleadas en el texto de la norma.

²¹ Mariano Latapí Ramírez, *Introducción al estudio de las contribuciones*.

²² Refugio de Jesús Fernández Martínez, *Derecho Fiscal*

- ▲ **Teoría subjetivista.** Se preocupa ante todo de la voluntad del legislador al momento de expedir la ley; busca la razón de ser o finalidad de la norma jurídica.
- ▲ **Teoría objetivista.** Contempla la ley en forma personificada y le atribuye una voluntad, de tal manera que la ley va adaptándose a los cambios sociales y de otra naturaleza que ocurren a medida que el tiempo va pasando, sin reformar constantemente la ley, o sea, los hechos deben adaptarse a la norma y no ésta a las situaciones previstas.
- ▲ **Interpretación libre.** Tiene como finalidad dejar al juzgador en plena libertad para que, como miembro de una comunidad, interprete según el sentir popular, ante las imperfecciones de la ley, creando la norma aplicable al caso concreto.

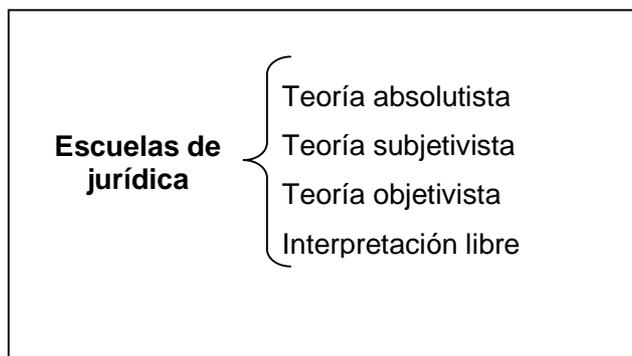


Figura 4.1. Escuelas que interpretan las normas jurídicas

4.3. Clases de interpretación o fuentes de interpretación según el autor

Sergio de la Garza²³ señala que la tarea de interpretación puede ser desarrollada por los distintos sujetos que participan en la vida del Derecho. De esta forma, se puede hablar de distintas clases de interpretación según sean los protagonistas:

1. **Interpretación legislativa o auténtica.** Es aquella que **práctica** el propio **legislador**, llamado algunas veces a aclarar el sentido de una ley o precisar su alcance. En realidad este tipo de interpretación, en la práctica, no es muy frecuente.

²³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*

2. **Interpretación doctrinaria.** Es aquélla que hacen los autores, tratadistas, jurisconsultos o estudiosos del Derecho a través de escritos y comentarios. Se cree que este tipo de interpretación **carece de autoridad**, en el sentido de **obligatoriedad**. No obstante, significa un importante aporte al esclarecimiento del sentido de los textos legales, que los jueces, precisamente, utilizan con frecuencia.

3. **Interpretación judicial.** Es la que realiza el **órgano jurisdiccional**, como paso previo a la aplicación de la norma general en su paso a la singularidad de lo concreto. Es desde luego, la típica, la que más interesa desde el punto de vista del Derecho Positivo, ya que, por un lado, tiene carácter obligatorio para las partes que intervienen en el juicio; y por otro, tiene un cierto valor como fuente general del Derecho. El juez, al interpretar una ley, debe hacerlo con prudencia, observando un conjunto de reglas y un cierto método que constituye la lógica judicial.

4. **Interpretación administrativa.** Es aquélla que lleva a cabo la **Autoridad Administrativa** y concretamente en la presente materia, la Autoridad Fiscal. (Abordaremos el tema con mayor profundidad en el capítulo número 6 de estos Apuntes)



Figura 4.2. Fuentes de interpretación

4.4. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

En materia fiscal, el único ordenamiento que trata sobre la correcta interpretación de las normas fiscales es el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al **sujeto, objeto, base, tasa o tarifa**.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Para entender y aplicar los métodos de interpretación, Emilio Margáin²⁴ señala las siguientes conclusiones, determinadas después de observar su aplicación en nuestra legislación fiscal federal:

1. Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a ésta una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación;
2. Por su naturaleza específica, deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exenciones, las obligaciones, las infracciones y las sanciones.
[...]
3. Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico; sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se estará en su sentido jurídico.
4. La interpretación analógica debe proibirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto 2 anterior o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

4.5. Principales métodos de interpretación de las normas fiscales

La técnica jurídica ha elaborado a través del tiempo, varios métodos para interpretar las normas jurídicas, mismos que son retomados por el Derecho Fiscal.

Como hemos visto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, hablamos de una **interpretación estricta** para las **normas** que establecen cargas a los particulares y para las demás podrá utilizarse cualquier método de interpretación.

²⁴ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*

4.5.1. Interpretación estricta o declarativa

La interpretación declarativa o estricta es aquella que simplemente **declara el sentido o alcance de las palabras empleadas** por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo. La interpretación estricta es aplicable a todo el Derecho Financiero y a todo el Derecho Tributario inclusive para las normas que establecen cargas a los particulares y las que establecen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones.

4.5.2. Interpretación gramatical o literal

Consiste en que el intérprete debe **atenerse a las palabras del texto escrito** de la ley. Tiende a determinar el significado de las palabras que la componen, considerando también la conexión de las mismas.

4.5.3. Interpretación lógica

Se establece como aquélla que busca **exponer una opinión** mediante una **serie de razonamientos coherentes**. Normalmente se relaciona con la interpretación teleológica, debido a que los razonamientos deberán estar encauzados hacia un fin.

4.5.4. Interpretación sistemática o armónica

Pone en relación la **norma interpretada** con todo el conjunto de **disposiciones jurídicas** que **constituyen el todo** del cual forma parte. Toma en cuenta el marco jurídico como una unidad e interpreta cualquier disposición a la luz del artículo analizado, pero en armonía con otros. Este método, al igual que el de *contrario sensum* es muy utilizado en la materia fiscal.

4.5.5. Interpretación teleológica o finalista

Establece que quien interpreta la ley **debe captar el fin** que persiguió el **legislador** en el momento que dictó su decisión, para ello debe recurrir a las

normas o reglas de interpretación que existan sobre el particular, a pesar de que la regla de que se trate sea de aparente claridad.

4.5.6. Interpretación histórica

Se vale de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de la institución jurídica para encontrar el sentido de la ley.

Se considera que si bien la Ley es creada para satisfacer determinadas necesidades para un tiempo y un lugar determinado, su significado puede cambiar, puesto que la norma se dicta no sólo para el presente, sino también para satisfacer las necesidades del futuro, del porvenir. De esta manera, se podría apreciar la comprensión progresiva de la ley, que permitirá al juez descubrir en ella nuevos objetivos a la hora de interpretarla y aplicarla.

4.5.7. Interpretación a *contrario sensu*

Este tipo de interpretación atiende el sentido contrario de lo establecido por la norma existente, normalmente es utilizado para tratar de subsanar la falta de precisiones provenientes de lo señalado por la misma. Se dice que esta interpretación parte del principio de que en materia fiscal lo que no está expresamente prohibido está permitido.

4.5.8. Interpretación analógica

Pretende interpretar de forma similar el tratamiento fiscal de algún hecho o acto; sin embargo, para efectos de la materia no podrá aplicarse cuando estemos hablando de interpretación estricta.

Margáin²⁵ señala que este método de interpretación es peligroso, debido a que se permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza con la situación verdaderamente aplicable.

²⁵ *Ibid.*

También señala que viola el principio de que “no hay tributo sin ley”, ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. Al aplicarse se violaría el principio de legalidad.

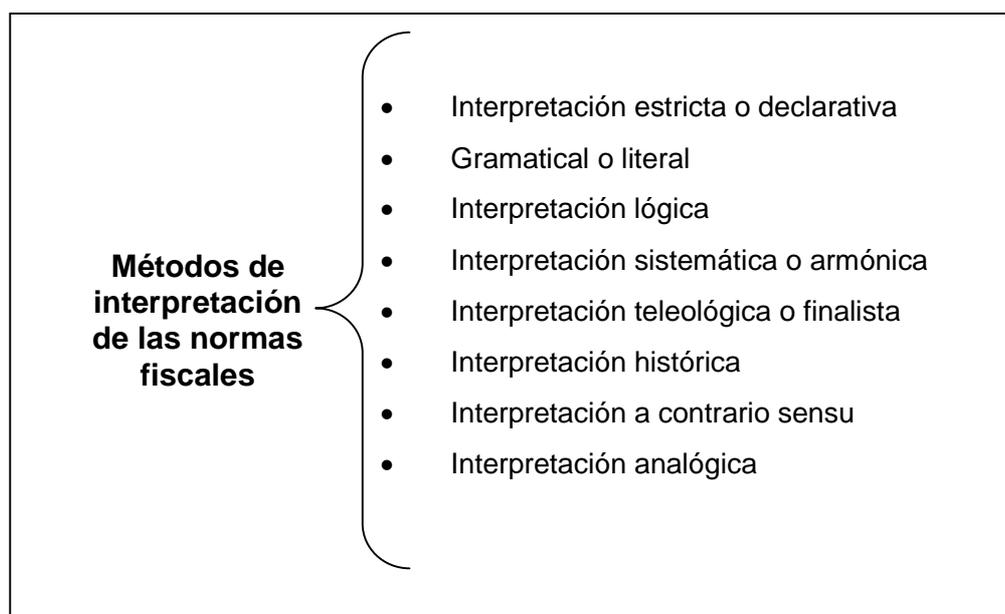


Figura 4.3. Principales métodos en la Interpretación de normas fiscales

4.6. Disposiciones que no admiten interpretación en materia fiscal

Cuando la legislación fiscal se refiere a cualquier componente de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), como la determinación de un sujeto, el armado de una base fiscal o la aplicación de una tarifa, la ley es de aplicación estricta. La interpretación deberá realizarse estrictamente tomando en cuenta el significado técnico de los conceptos contenidos en el ordenamiento fiscal.

En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta, hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen.

Las **disposiciones fiscales** de aplicación estricta son aquellas que se refieren a:

- ▲ sujeto.
- ▲ objeto de la contribución.
- ▲ determinación de la base.
- ▲ aplicación de la tasa, tarifa o cuota.
- ▲ excepciones a la misma.
- ▲ infracciones.
- ▲ sanciones.

4.7. Ordenamientos que admiten algún tipo de interpretación

Las normas sujetas a interpretación de términos podrían ser aquellas relativas a las definiciones que no se encuentren precisadas en los ordenamientos o legislación fiscal.

Es necesario señalar lo que según De la Garza²⁶ debemos entender por **interpretación restrictiva y extensiva**. La **restrictiva** atribuye a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta en primera instancia de las palabras empleadas. Por ejemplo, por hombre se entenderá el varón y no la mujer.

Por otra parte la **extensiva** es aquella que atribuye a la norma un sentido más amplio del que resulta en primera instancia de las palabras empleadas, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma, cuando un hecho cae bajo la norma expresa de la ley. Por ejemplo, cuando la palabra hijo se aplica tanto al hijo legítimo como al natural.

Como un ejemplo de interpretación en materia fiscal podemos señalar el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo que se entiende por una operación financiera derivada. Al realizar el estudio de esta figura,

²⁶ Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*

observamos que este ordenamiento define la operación, más no el sujeto, ni la base u otros de los elementos antes mencionados, por lo que podrá interpretarse utilizando cualquier método.

En este capítulo hemos estudiado el concepto de interpretación de ley en materia fiscal, hemos visto que existen disposiciones fiscales que se deberán interpretar en forma estricta y otras que se podrán interpretar considerando cualquier otro método de interpretación.

Bibliografía del tema 4

Código Fiscal de la Federación. México, 2007.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998.

LATAPÍ RAMÍREZ, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill, México, 1999.

MARABAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, México 2000.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1981. (Tomo 1)

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

A.4.1. Elabora un cuadro comparativo señalando los métodos para la interpretación de las normas fiscales.

A.4.2. Relaciona las disposiciones fiscales de interpretación estricta.

A.4.3. Señala la importancia del estudio y conocimiento de los métodos de interpretación jurídica, desde tu punto de vista.

A.4.4. Consulta el libro de Emilio Margain Manautou *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano* y compara los métodos de interpretación que señala. Identifica las diferencias entre los métodos que el autor cita y los que se relacionan en tus apuntes.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué se entiende por Hermenéutica Jurídica?
2. ¿Qué se entiende por interpretación en su acepción más general?
3. ¿Qué se entiende por Interpretación Jurídica?
4. ¿Cuáles son las clases de interpretación o fuentes de interpretación según el autor?
5. ¿Según el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, cuáles son las disposiciones de interpretación estricta?
6. ¿Qué es la interpretación restrictiva?
7. ¿Qué es la interpretación extensiva?
8. ¿En qué consiste el método de interpretación gramatical?
9. ¿En qué consiste el método de interpretación lógica?
10. ¿En qué consiste el método de interpretación finalista?
11. ¿En que consiste el método de interpretación histórica?
12. ¿En qué consiste el método de interpretación a contrario sensu?
13. ¿En que consiste el método de interpretación analógica?

Examen de auto evaluación

Elige la opción correcta para cada uno de los siguientes conceptos:

1. Se preocupa ante todo de la voluntad del legislador al momento de expedir la ley; busca la razón de ser o finalidad de la norma jurídica.
 - a. Teoría absolutista
 - b. Teoría subjetivista
 - c. Interpretación libre

- d. Teoría objetivista
2. Se concreta a reconocer en las normas jurídicas lo que significan las palabras empleadas en el texto de la norma.
 - a. Teoría absolutista
 - b. Teoría objetivista
 - c. Teoría subjetivista
 - d. Interpretación libre
 3. Es la interpretación realizada por el propio legislador, llamado algunas veces a aclarar el sentido de una ley o precisar su alcance.
 - a. Interpretación doctrinaria
 - b. Interpretación auténtica
 - c. Interpretación administrativa
 - d. Interpretación judicial
 4. Es la interpretación que busca exponer una opinión mediante una serie de razonamientos coherentes.
 - a. Interpretación analógica
 - b. Interpretación gramatical
 - c. Interpretación estricta
 - d. Interpretación lógica
 5. Esta interpretación pone en relación la norma interpretada con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual forma parte.
 - a. Interpretación lógica
 - b. Interpretación sistemática
 - c. Interpretación estricta
 - d. Interpretación histórica

6. Esta interpretación no puede aplicarse cuando estemos hablando de interpretación estricta.
 - a. Interpretación lógica
 - b. Interpretación gramatical
 - c. Interpretación analógica
 - d. Interpretación histórica

7. Establece que quien interprete la ley debe captar el fin que persiguió el legislador en el momento que dictó su decisión.
 - a. Interpretación teleológica
 - b. Interpretación estricta
 - c. Interpretación lógica
 - d. Interpretación a *contrario sensu*

8. Esta interpretación la realizan los autores, tratadistas, jurisconsultos o estudiosos del Derecho a través de escritos y comentarios.
 - a. Interpretación legislativa
 - b. Interpretación doctrinaria
 - c. Interpretación judicial
 - d. Interpretación administrativa

9. Tiene como finalidad dejar al juzgador en plena libertad, para que como miembro de una comunidad, interprete del sentir popular, ante las imperfecciones de la ley, creando la norma aplicable al caso concreto.
 - a. Interpretación libre
 - b. Interpretación gramatical
 - c. Interpretación histórica
 - d. Interpretación legislativa

10. Esta interpretación atribuye a las palabras de la norma interpretada un alcance más reducido o restringido del que resulta en primera instancia de las palabras empleadas.

- a. Interpretación restrictiva
- b. Interpretación gramatical
- c. Interpretación restrictiva
- d. Interpretación lógica

TEMA 5. SUPLETORIEDAD DEL DERECHO FEDERAL COMÚN

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno comprenderá y aplicará el concepto de aplicación supletoria del Derecho Federal Común a la materia fiscal.

Temario detallado

- 5.1. Concepto de Derecho Común.
- 5.2. La existencia de 33 Códigos Civiles en México.
- 5.3. El Código Civil Federal y el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.
- 5.4. Requisitos para la aplicación supletoria en materia fiscal.
- 5.5. Criterios Jurisprudenciales para la aplicación supletoria en materia fiscal.
- 5.6. Ejemplos prácticos.

Introducción

Mariano Latapí²⁷ señala que “todos los ordenamientos fiscales que conocemos buscan gravar las actividades comerciales de los contribuyentes sin importar qué naturaleza en principio tengan (civil o mercantil)”, es por ello que en general las leyes fiscales siempre refieren a diferentes ordenamientos directa o indirectamente. Esta situación induce al estudio este tema, debido a que en muchas ocasiones debemos atender ciertos criterios para poder aplicar supletoriamente los ordenamientos señalados a la materia fiscal.

5.1. Concepto de Derecho Común

Atendiendo lo que señala el *Diccionario Jurídico Mexicano*²⁸, en la doctrina moderna suele hablarse de Derecho Común en oposición a un Derecho Particular. Así el Derecho que tiene vigencia en todo el territorio de un Estado se denomina Derecho Común, en oposición al que sólo se aplica en una región o lugar determinado; también es Derecho Común el que se aplica a una generalidad de

²⁷ Mariano Latapí Ramírez, *Introducción al estudio de las contribuciones*.

²⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*.

personas, en oposición al Derecho aplicable a un grupo específico de personas, y también se le denomina Derecho Común al definido en leyes generales frente a aquél que se determina en leyes especiales.

En la legislación mexicana el Código de Comercio, en su artículo 2º, establece que en el ámbito de su aplicación, el Derecho Común es derecho subsidiario. Asimismo, por Derecho Común se entiende históricamente, el Derecho Civil; más concretamente, el Código Civil Federal en su artículo 1º, señala que tiene vigor en toda la República “en asuntos de orden federal”, luego entonces podemos establecer la relación con la legislación mercantil, toda vez que se encuentra dentro del ámbito Federal.

5.2. La existencia de 33 Códigos Civiles en México

La principal fuente del Derecho Civil la constituye el **Código Civil**, mismo que, de conformidad al **Sistema Federal Mexicano**, se da en dos ámbitos, el local y el federal; de tal manera que el Derecho Civil puede ser de **carácter federal** siendo regulado por el **Código Civil Federal** expedido en el año de 1928; o de **carácter local** del Distrito Federal. Asimismo, cada Estado de la Federación cuenta con su propio **Código Civil**.

Nuestro país está constituido como una República Federal, esto quiere decir que su sistema político abarca todo el país (**ámbito federal**), los estados (**ámbito estatal**) y los municipios (**ámbito municipal**). Cada uno de estos órdenes de gobierno tiene facultades distintas. Nuestra **Constitución** expresa el **Pacto Federal** que los une, y establece cuáles de estas facultades les corresponde a las autoridades de cada uno.

Con la adopción de la Constitución de 1857 cobró vigencia para siempre el Federalismo, forma de Estado opuesta o diferente al Central. En ambos existen los tres poderes tradicionales: **Legislativo**, **Ejecutivo** y **Judicial**, pero mientras en el Estado centralista operan en forma directa e inmediata sobre la totalidad del

territorio y del pueblo, en la federaciones, además de actuar en el plano nacional o general, existe al mismo tiempo y se limitan mutuamente con el Legislativo, Ejecutivo y Judicial de cada entidad, cuya competencia se reduce a su propio territorio.

Los estados en el sistema federal son libres y soberanos, porque sus ciudadanos, a través de las respectivas legislaturas, tienen facultad para elaborar su propio régimen jurídico y su constitución, siempre que se sujeten a las disposiciones de la Federal; disfrutan de libertad para gobernarse a sí mismos, dentro de las bases generales señaladas por el título quinto de la Carta Magna, y poseen patrimonio y personalidad jurídica distintos a los de los demás estados miembros y a los del Estado Federal, pero carecen de personalidad y representación en el plano internacional. La Constitución, que por esto recibe el nombre de Pacto Federal, une a esas entidades libres en un todo común: **La Federación**.

Se ha afirmado que tratándose de un Estado federal existen **dos soberanías**: la de los estados y la de la Federación. Sin embargo, la soberanía es sólo una, ya que su titular —el pueblo— integra una unidad. Lo que ocurre es que este titular ejerce por medio de dos grupos de órganos diferentes y en dos planos distintos: nacional e internacionalmente, a través de los poderes federales; y en la esfera local, por conducto de los poderes de los respectivos estados que actúan dentro de sus correspondientes territorios.

La Constitución federal establece los campos de actividad, las órbitas de competencia, las materias y funciones reservadas en forma exclusiva a los poderes federales y determina que las constituciones estatales y las leyes que surjan de las legislaturas locales deben respetar las facultades otorgadas a la Federación. Pero fuera de las garantías individuales, de las atribuciones expresamente concedidas a los poderes federales y de las obligaciones que les impone la Constitución General, los **estados** cuentan con absoluta **libertad** para **legislar** y **aplicar** sus **leyes**.

El Código de 1870 (para el Distrito Federal) fue el primer Código Civil mexicano, los redactores de este Código tuvieron presente para su elaboración el Derecho Romano, la antigua legislación española, el Código Albertino de Cerdeña, los Códigos Civiles de Austria, Holanda y Portugal, y los proyectos de Justo Sierra y del jurisconsulto español Florencio García Goyena, siendo, sin embargo, su principal fuente de inspiración el Código de Napoleón.

No obstante los defectos del Código Civil de 1870, se tiene que reconocer que significó uno de los códigos más progresistas de América y mejor redactados, cuya influencia se dejó sentir en las demás repúblicas del continente, además de que fue adoptado por los estados de la república mexicana, haciendo en su articulado modificaciones intrascendentes, de tal manera que representaba prácticamente la Codificación civil de todo México.

El Código Civil para el Distrito Federal y Territorios, del 30 de agosto de 1928 (con vigencia a partir del 1° de octubre de 1932) contiene la mayor porción del Derecho llamado, por antonomasia, Privado o Civil.

Las **legislaturas** de los Estados de la Federación tienen la facultad de disponer el régimen del Derecho Privado que estimen más conveniente, siempre que no contradiga el contenido de la Constitución Federal.

No obstante esta realidad legal, los **Códigos Civiles** locales de la República Mexicana guardan entre sí una extraordinaria semejanza en cuanto a su orientación y fundamento, como no podía por menos de suceder dados los principios constitucionales en que la legislación civil mexicana debe inspirarse necesariamente para no incurrir en el vicio de inconstitucionalidad.

El Código Civil Federal se encuentra profundamente influido por las tendencias sociales modernas y por la ideología de la Revolución Mexicana, que no podía por

menos de reflejarse en él poderosamente, además de que no tuvieron reparo en inspirarse en las legislaciones extranjeras en aquellos puntos en que era deficiente la legislación local, y en tomar en cuenta las teorías de grandes tratadistas europeos para proponer algunas reformas, sin descuidar nuestros propios problemas y necesidades, y sobre todo, procurando enraizar en el Código Civil los anhelos de emancipación económica de las clases populares que alentó nuestra última revolución social y que cristalizaron en los **artículos 27 y 123** de la Constitución Federal de 1917.

El Código Civil vigente, no cuenta con una influencia preponderante y decisiva de país alguno. Los redactores del proyecto, no desdeñaron experiencia legislativa ni orientación doctrinal alguna, susceptible a facilitar fórmulas adecuadas para resolver el problema de dotar a México de una legislación civil ajustada a sus realidades políticas y sociales, y a la fecha ha sufrido modificaciones que no han cambiado fundamentalmente su sentido general.

5.3. El Código Civil Federal y el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 5

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

El Derecho Fiscal está contenido fundamentalmente en las leyes reguladoras de los respectivos impuestos, derechos y contribuciones especiales (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo, entre otras). El Código Fiscal de la Federación tiene el carácter de supletorio. En caso de presentarse alguna situación no contemplada en las leyes

tributarias respectivas y el Código Fiscal de la Federación; se aplicará el Derecho Federal Común.

En otras palabras, el Código Fiscal de la Federación, por excelencia, es supletorio de las leyes específicas de cada tributo; las disposiciones se aplicarán supletoriamente al Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

El **Derecho Federal Común** consiste en el conjunto de normas que constituyen el núcleo central del ordenamiento jurídico y, por tanto, están destinadas a regular las relaciones sociales consideradas en su totalidad. Por lo tanto, el Derecho Federal Común está integrado por leyes u ordenamientos que regulan los diversos aspectos de la vida social.

No aplican los Códigos Civiles de los Estados de la República.

En concordancia con lo señalado en el capítulo 4, el interrelacionar las normas de manera sistemática al rescatar conceptos o disposiciones existentes en el Derecho Federal Común, por sí mismo no viola el principio de interpretación estricta que rige el Derecho Fiscal, así como tampoco viola el principio de legalidad que prevalece en esta materia, siempre y cuando se cumplan los requisitos que se abordarán en el punto 5.4.

A manera de ejemplo, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, en su Fracción I, pretende definir en qué consisten las actividades comerciales, dicha fracción alude a las leyes federales, por lo tanto, se deberá recurrir al Código de Comercio para poder llegar a la definición de lo que significa actividad comercial.

5.4. Requisitos para la aplicación supletoria en materia fiscal

El artículo 5° del Código Fiscal de la Federación es definitivo en establecer que para que opere la figura jurídica de la suplencia, respecto a determinado

ordenamiento jurídico es menester que, entre otros, observe dos lineamientos inexcusablemente, el **primero** de ellos consistente en que la ley suplida regule la posibilidad de ser objeto de suplencia y, el **segundo**, consistente en que el propio orden legal a suplirse regule expresamente cuál o cuáles serán las leyes que fungirán como supletorias. Esta aseveración se deduce incluso de criterios jurisprudenciales que así lo han determinado, consecuentemente, se erigen como lineamientos de observancia obligatoria y que no pueden ignorarse.

La supletoriedad no puede ser ejercida a capricho del ente autoritario o del particular, sino que debe de emanar de una disposición jurídica, es decir, configura requisito **sine qua non** (sin el cual no) de su procedencia el que se encuentre regulada por el mismo ordenamiento que va a ser suplido; en específico, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación es claro en definir cuál va a ser el ordenamiento jurídico que lo suplirá, la regulación que efectúa el precepto jurídico en cita es categórica y tajante en establecer que el orden legal supletorio lo será el Derecho Federal Común.

Adicionalmente, el **tercer** requisito para que proceda la figura jurídica de supletoriedad consiste en que las normas existentes en el Código Fiscal de la Federación sean insuficientes para su aplicación a una situación jurídica concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria. En este contexto, es claro que el Código Fiscal de la Federación y todas las leyes tributarias son susceptibles de perfeccionamiento como el derecho mismo, de hecho esa es una de las características inmanentes de todo orden legal, la posibilidad y necesidad de su mejora, situación que de ninguna forma autoriza a que se adopte a una Ley determinada como supletoria.

Finalmente, se puntualiza como último requerimiento para que la supletoriedad aplique a un ordenamiento jurídico el que las disposiciones o principios de la ley supletoria no contravengan los de la suplida. Esto a todas luces resulta correcto,

no obstante que estamos concientes que en la práctica y en ciertos casos concretos será muy difícil advertirlo.

5.5. Criterios Jurisprudenciales para la aplicación supletoria en materia fiscal

El Código Fiscal de la Federación regula la existencia de un **sistema de supletoriedad** que le es propio, estableciendo puntualmente que le será supletorio el Derecho Federal Común, siempre y cuando su regulación no sea contraria a la naturaleza, es decir, a los principios del propio Derecho Fiscal.

Criterios jurisprudenciales:

SUPLETORIEDAD.²⁹

La supletoriedad de la ley, sólo se surte cuando, en determinada institución jurídica prevista por la ley a suplir, existen lagunas u omisiones, las cuales podrían ser subsanadas con las disposiciones que la ley supletoria contenga en relación a dicha institución jurídica, pero de ninguna manera la supletoriedad tendrá el alcance de aplicar dentro de la codificación especial relativa, instituciones o requisitos no contemplados en la ley a suplir.

SUPLETORIEDAD DE LA LEY. REQUISITOS PARA QUE OPERE³⁰

Los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras, son:

- a) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale el estatuto supletorio;
- b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate;
- c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria; y

²⁹ TERCER TRIBUNAL, Semanario Judicial de la Federación

³⁰ CUARTO TRIBUNAL, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

- d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra.

SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA. ³¹

La **supletoriedad** sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones.

La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación lo establece. De esta manera, es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente en leyes de contenido especializados con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.

SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS. CUANDO OPERA. ³²

³¹ TERCER TRIBUNAL, Semanario Judicial de la Federación

³² SEXTO TRIBUNAL, Semanario Judicial de la Federación

La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.

SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES PROCESALES. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. ³³

La aplicación de las leyes supletorias sólo tienen lugar en aquellas cuestiones procesales que, comprendidas en la ley que suplen, se encuentren carentes de reglamentación o deficientemente reglamentadas.

JUICIO FISCAL. SUPLETORIEDAD DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL CODIGO FISCAL. ³⁴

La supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles para el Código Fiscal opera exclusivamente para regular aquellas instituciones que, aunque previstas por el código, no están suficientemente reglamentadas por éste, pero no para introducir alguna institución no contemplada por el Código Fiscal.

5.6. Ejemplos prácticos

Notificaciones hechas por correo certificado con acuse de recibo

De conformidad con lo dispuesto por la fracción II del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de los citatorios, solicitudes de informes o documentos, efectuadas por las autoridades administrativas, pueden practicarse a los particulares por correo certificado con acuse de recibo, y de acuerdo con lo previsto por los artículos 457 y 463 de la **Ley de Vías Generales de Comunicación**, la correspondencia registrada deberá ser entregada a los destinatarios o a las personas autorizadas por éstos y cuando se trate de una sociedad debe entregarse a su representante legal. En tal virtud, para tener por legalmente hecha una notificación a una persona moral, es necesario que exista la

³³ PLENO DE LA SCJN, Semanario Judicial de la Federación

³⁴ SEGUNDA SALA, Semanario Judicial de la Federación

certificación correspondiente en el acuse de recibo, en la que se haga constar que la notificación se entregó a su representante legal.

Actividad comercial

En el caso del artículo 16-I del Código Fiscal de la Federación, cuando se pretende definir en qué consisten las actividades comerciales, se alude a las leyes federales que tienen ese carácter. Por ello, se debe interpretar que el Derecho Común Federal, y en particular el Código de Comercio, se aplicarán supletoriamente en la definición y concepto de actividad comercial.

La copropiedad

El Artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) señala que cuando los ingresos de las Personas Físicas deriven de bienes en copropiedad deberá designarse a uno de los copropietarios como representante común. Es por ello que debemos acudir a la Ley de la materia, en este caso al Código Civil Federal, para conocer la figura de la copropiedad en su concepto y tratamiento legal. En el caso señalado tendríamos entre otros, que acudir al artículo 938 del Código Civil Federal, que señala la existencia de copropiedad: “Cuando una cosa o un derecho pertenecen pro-indiviso³⁵ a varias personas”. Sucesivamente tendríamos que identificar los derechos y obligaciones, que se establecen alternadamente cuidando siempre que no se contravenga el espíritu de la Ley Fiscal.

Notificaciones en Materia Fiscal

El artículo 1° de La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo dispone que los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se registrarán por las disposiciones que señala el mismo y a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles.

³⁵ Cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece en comunidad a varias personas en común sin división entre los mismos nos encontramos ante una situación de pro-indiviso.

Sucesiones, las asociaciones en participación o sociedad conyugal.

Otros casos en que se aplicaría el Derecho Federal común supletoriamente a la materia fiscal podrían ser las sucesiones, las asociaciones en participación o sociedad conyugal, en los cuales, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación se realizan actividades empresariales o derivados de los cuales, conforme a las leyes de los impuestos sobre la renta, activo o al valor agregado, se obtienen ingresos o utilidades, se mantiene la tenencia de bienes o se realizan actos o actividades gravadas que impliquen la causación de los mismos, respectivamente.

En el estudio del presente tema hemos visto que la supletoriedad de las normas en materia fiscal opera cuando, existiendo una figura jurídica en las leyes fiscales, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, siendo necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.

Bibliografía del tema 5

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, t. XV-II, Febrero de 1995. [Tesis: IV.3o.119].

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, t. 76, abril, 1994. [Tesis: I.4o.C. J/58].

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill, México, 1999.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, t. 60, diciembre, 1992. [Tesis: I. 1o. A. J/19]

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, t. 60, diciembre, 1992. [Tesis: I.6o.A. J/28].

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Octava Época, t. 7, mayo, 1991.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Semanario Judicial de la Federación*. Séptima Época, t. 121-126 Primera Parte, febrero, 1979 [Tesis: Aislada].

SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Semanario Judicial de la Federación*. Séptima Época, t. 127-132 Tercera Parte, febrero, 1979 [Tesis: Aislada].

Actividades de aprendizaje

A.5.1. Investiga y enlista las ramas del Derecho que se podrían considerar dentro del concepto de Derecho Federal Común.

A.5.2. Establece las dos ramas del Derecho que tienen mayor incidencia de aplicación supletoria en la materia fiscal.

A.5.3. Según lo expuesto en el capítulo establece si la palabra suplencia y supletoriedad tienen el mismo significado.

A.5.4. Elabora un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que se deben cumplir para que proceda la aplicación supletoria en materia fiscal.

A.5.5. Elabora un esquema planteando la aplicación supletoria de las ramas del Derecho y ordenamientos del Derecho Federal Común a las siguientes figuras jurídicas en materia fiscal:

- a. Fideicomiso
- b. Asociación en Participación
- c. Propiedad Intelectual
- d. Propiedad Industrial
- e. Patentes y marcas
- f. Defraudación fiscal
- g. Contrabando

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué se entiende por Derecho Común?
2. ¿Qué se entiende por Derecho Subsidiario?
3. ¿Qué se entiende por Derecho Federal Común?
4. ¿Por qué se dice que los Estados en el sistema federal son libres y soberanos?
5. ¿Por qué se afirma que tratándose de un Estado federal existen dos soberanías?
6. ¿Qué se entiende por aplicación supletoria?
7. ¿En qué momento y bajo qué circunstancia procede la aplicación supletoria en materia fiscal?
8. ¿Cuáles son los requisitos para que proceda la aplicación supletoria en materia fiscal?
9. ¿El Código Civil para el Distrito Federal se podría aplicar en forma supletoria al Código Fiscal de la Federación?
10. ¿El Código Federal de Procedimientos Civiles se podría aplicar en forma supletoria al Código Fiscal de la Federación?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. El Derecho que tiene vigencia en todo el territorio de un Estado se denomina Derecho Particular
	2. La principal fuente del Derecho Civil, la constituye el Código Civil, que de conformidad al Sistema Federal Mexicano se da en dos ámbitos, el local y el federal
	3. Nuestro país esta constituido como una República Federal, lo que implica que su sistema político abarca todo el país (ámbito federal) y los estados (ámbito estatal).
	4. En nuestro Estado Federal existen dos soberanías: la de los estados y la de la Federación
	5. Las legislaturas de los Estados de la Federación tienen la facultad de disponer el régimen del Derecho Privado que estimen más conveniente, siempre que no contradiga el contenido de la Constitución Federal
	6. El Derecho Federal común consiste en el conjunto de normas que constituyen el núcleo central del ordenamiento jurídico y, por tanto, están destinadas a regular las relaciones sociales consideradas en su totalidad
	7. La interpretación sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes
	8. Aparte de las garantías individuales, de las atribuciones concedidas a los poderes federales y de las obligaciones que les impone la Constitución General, los estados cuentan con absoluta libertad para legislar y aplicar sus leyes
	9. El Derecho Federal común está integrado por las leyes u ordenamientos que regulan los diversos aspectos de la vida social, algunos ejemplos son el Código Civil Federal, el Código de Comercio, el Código Penal Federal, así como el resto de la Legislación Sustantiva Federal.
	10. La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes

TEMA 6. CONSULTAS, RESOLUCIONES FAVORABLES A LOS PARTICULARES Y NEGATIVA FICTA

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá las formas en que los contribuyentes pueden ejercer, ante la autoridad, los derechos de consulta y aclaración, así como los derechos generados por las figuras derivadas de las resoluciones favorables al particular y la negativa ficta, considerando en su caso, los medios de impugnación correspondientes.

Temario detallado

6.1 Consultas

- 6.1.1 Concepto
- 6.1.2 Fundamento jurídico
- 6.1.3 Requisitos para una consulta
- 6.1.4 Efectos jurídicos de la institución
- 6.1.5 Medios de impugnación

6.2 Resoluciones favorables a los particulares

- 6.2.1 Concepto
- 6.2.2 Fundamento jurídico
- 6.2.3 Requisitos
- 6.2.4 Publicidad
- 6.2.5 Medios de impugnación

6.3 Negativa ficta

- 6.3.1 Concepto
- 6.3.2 Fundamento jurídico
- 6.3.3 Requisitos
- 6.3.4 Efectos jurídicos
- 6.3.5 Medios de impugnación

6.4 Aclaraciones ante las autoridades

- 6.4.1 Concepto

- 6.4.2 Fundamento jurídico
- 6.4.3 Requisitos
- 6.4.4 Efectos jurídicos
- 6.4.5 Medios de impugnación

Introducción

Respecto a este tema convergen los fundamentos constitucionales relacionados con los derechos de petición y de audiencia de los ciudadanos, que serán ejercidos y atendidos por la autoridad siempre y cuando se realicen cumpliendo los requerimientos y formas señalados en la misma Carta Magna.

Es así que la Autoridad Fiscal está obligada a atender los asuntos y requerimientos que los ciudadanos realicen, cumpliendo sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, es de particular importancia conocer las figuras jurídicas que se han desarrollado y se reconocen en materia fiscal, relacionadas con la atención que la autoridad fiscal da con tal carácter a los contribuyentes.

6.1. Consultas

El **contribuyente** tiene una serie de derechos en materia fiscal que puede utilizar en su favor, dentro estos existe el planteamiento de consultas.

La contestación de consultas por parte de la autoridad consiste en atender al derecho de audiencia del particular, quien ejerce su derecho a ser escuchado.

6.1.1. Concepto

Luis Raúl Díaz González³⁶ señala que la **Consulta** “es la acción, tomada por un contribuyente y contenida en un escrito, de solicitar el parecer u opinión de la autoridad tributaria competente, acerca de determinado asunto fiscal”.

³⁶ Luis Raúl Díaz González, *Medios de Defensa Fiscal. Recurso Administrativo*.

6.1.2. Fundamento jurídico

El artículo 8º Constitucional señala la garantía o derecho de petición. Esta garantía determina que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; asimismo menciona que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a la que se haya dirigido, la cual tiene obligación de comunicar en breve término al peticionario.

La contestación de consultas por parte de la autoridad consiste en la práctica de lo establecido en el artículo 14 constitucional, el derecho de audiencia, que otorga al particular o contribuyente el derecho a ser escuchado.

En ese tenor, se inscribe la obligación de la autoridad de responder a las consultas, peticiones, aclaraciones e incluso recursos en todos los espacios en que actúa, resultando preponderante dicha obligación para ser observada por la autoridad en materia fiscal.

Atendiendo lo señalado en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, conocemos que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas que realicen los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses, a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

Los contribuyentes podrán formular consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, o en operaciones con partes relacionadas, siempre y cuando se presenten en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que contengan la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.

Para lo anterior será necesario considerar que:

- a. Las resoluciones podrán derivar de un acuerdo entre las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar una doble tributación.
- b. Las resoluciones que en su caso se emitan podrán surtir efecto en el ejercicio en que se soliciten, en el inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en el que se haya solicitado. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

6.1.3. Requisitos para una Consulta

Atendiendo lo señalado en el Código Fiscal para las consultas identificamos dos tipos de requisitos, de **forma** y **fondo**:

De fondo: El mismo artículo 34, en su párrafo segundo, señala que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarios para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere ésta.

De forma: El artículo 18 establece los requisitos de cualquier promoción que el contribuyente decida realizar ante la autoridad, dentro de los que indica en primer término que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documentación digital que contenga firma electrónica avanzada, no obstante esta determinación, también señala que el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso. Asimismo, señala que las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe el mismo órgano desconcentrado.

Los **documentos digitales** deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

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

Asimismo, se deberá señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

En caso de que la promoción **carezca** de los requisitos de identificación del contribuyente —correo electrónico, autoridad a quien se dirige, propósito, utilización de formas oficiales aprobadas o de presentación de documentación impresa o digital— las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el o los requisitos omitidos. Transcurrido el plazo sin subsanarse la omisión, la promoción se tendrá por no presentada.

El artículo 18-A señala que en adición a lo señalado en el artículo 18, las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir con lo siguiente:

- I. Señalar los números telefónicos del contribuyente y el de los autorizados (Representantes).
- II. Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal si se trata de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.
- III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
- IV. Indicar el monto de la operación u operaciones de la promoción.
- V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, acompañando los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.
- VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
- VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.
- VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión.

Los promoventes deberán también mencionar si se encuentran dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución derivada de una revisión de gabinete.

En su caso, deberán señalar expresamente si no son residentes en el extranjero, si no han presentado anteriormente una promoción o algún medio de defensa sobre los hechos o circunstancias motivo de la consulta o si no se encuentran sujetos al ejercicio de facultades de comprobación de autoridades federales o estatales.

En todo caso, cuando no se cumplan los requisitos referidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 18-A en comento, las autoridades fiscales requerirán al promovente para que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido, conforme a lo señalado en el artículo 18, penúltimo párrafo, del Código Fiscal.

6.1.4. Efectos jurídicos de la institución

Las respuestas recaídas a las consultas referidas en el artículo 34 del Código Fiscal no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

6.1.5. Medios de impugnación

Los medios de impugnación contra los criterios contenidos en las respuestas a las consultas, operarán solo en el momento que se establezca la resolución definitiva que los contenga, conforme a lo señalado en el Código Fiscal de la Federación — Recurso de Revocación— y la Ley Federal del Procedimiento Contencioso

Administrativo —Procedimiento Contencioso Administrativo— mejor conocido como **Juicio de Nulidad**, de conformidad con lo establecido en los artículos 116 y 120 del multicitado Código.

6.2. Resoluciones favorables a los particulares

6.2.1. Concepto

Una resolución favorable a los particulares es un acto administrativo que le concede ciertos derechos a un determinado contribuyente, el cual no puede ser modificado o invalidado por la autoridad que lo dictó.³⁷

6.2.2. Fundamento Jurídico

Los artículos 34, 34-A, 36 y 36 Bis del Código Fiscal de la Federación contienen el fundamento de las resoluciones individuales favorables a un particular, disposiciones que abordamos en los apartados siguientes.

6.2.3. Requisitos

El artículo 34 señala que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, la cual estará contenida en la resolución que emita al efecto.

Con relación a este punto, el artículo 36 manifiesta que las **resoluciones administrativas** de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Este mismo artículo 36 indica que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, éstas no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

³⁷ Luis Raúl Díaz González, *op. cit.*

Por otra parte, pero con el mismo sentido, el artículo 36 Bis establece que las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las señaladas, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

No obstante, también se contempla que este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

Cabe señalar que el artículo 34-A señala que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Asimismo establece que dichas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

6.2.4. Publicidad

El último párrafo del artículo 34 del Código Fiscal señala que el **Servicio de Administración Tributaria** publicará **mensualmente** un **extracto** de las **principales resoluciones** favorables a los contribuyentes a que se refiere este

artículo, debiendo cumplir con la reserva de confidencialidad de información establecida en el artículo 69 del mismo ordenamiento.

6.2.5. Medios de impugnación

Respecto a este punto el artículo 36 del Código Fiscal señala que las **autoridades fiscales** podrán discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre y cuando éstos no hubieren interpuesto medios de defensa, ni hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. Esta situación no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

6.3. Negativa ficta

No obstante que la autoridad fiscal está obligada a contestar las peticiones que realicen los particulares, existe una figura que otorga a la autoridad la facultad de **no contestar al requerimiento** del contribuyente, denominada “**Negativa Ficta**”, misma que es motivo de una gran variedad de estudios y opiniones por parte de los autores y estudiosos de la materia fiscal y tributaria en general, de los legisladores, además de los órganos jurisdiccionales, tanto administrativos como judiciales.

Asimismo, se ha considerado a la resolución Negativa Ficta como una especie de silencio administrativo, que en la práctica significa desestimación tácita de una petición o solicitud.

6.3.1. Concepto

Federico Quintana Aceves en el *Diccionario Jurídico Mexicano*³⁸ señala a la Negativa Ficta como el:

Sentido de la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado periodo.

Por otra parte, en materia fiscal el maestro Luis Raúl Díaz González³⁹ señala que la Negativa Ficta:

Es la presunción que establece el Derecho Fiscal cuando no se ha resuelto una instancia o petición de un particular por parte de la autoridad ante la que se interpuso dentro del plazo legal, considerándose que ésta se resolvió negativamente.

Por tanto, la Negativa Ficta será la **respuesta en sentido contrario**, recaída tácitamente, a la solicitud, petición o instancia accionada por el contribuyente, al conocer de una situación particular, o solicitar alguna petición a la autoridad fiscal federal o local.

6.3.2. Fundamento jurídico

En materia fiscal federal es el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 37 donde se establece la figura jurídica de negativa ficta.

Artículo 37

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

³⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*.

³⁹ Luis Raúl Díaz González, *Op. cit.*

Establece esta institución fiscal, la cual se materializa en un plazo de tres meses, dentro de los cuales la autoridad debe notificar al interesado la resolución que haya dictado a la petición formulada; si no lo hace podrá considerarse que la autoridad resolvió negativamente, configurándose la misma para efectos de intentar los medios de defensa procedentes.

6.3.3. Requisitos

De acuerdo con el Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, para la existencia de una Negativa Ficta, es necesaria la presencia de los siguientes requisitos:

- 1°. El transcurso del plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la instancia de que se trate.
- 2°. La demora en notificar la resolución que corresponda a esa instancia.
- 3°. La interposición del medio de defensa procedente, en cualquier tiempo, posterior al vencimiento del citado plazo.

6.3.4. Efectos jurídicos

El Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación limita la figura jurídica de la Negativa Ficta a las autoridades fiscales, por eso, cuando el Código Fiscal de la Federación, en algunos de sus preceptos, hace referencia a autoridades administrativas es porque se refiere a éstas en sentido lato, pues la autoridad fiscal también es una autoridad administrativa; sin embargo, el legislador, en el Artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, no se refirió a autoridades administrativas en forma genérica sino sólo a las autoridades fiscales.

Del análisis del precepto legal mencionado, se advierte que para que se configure la Negativa Ficta, las peticiones deben ser hechas a autoridades fiscales o bien a autoridades formalmente administrativas pero materialmente fiscales, por ello sí se configura cuando esté cuestionando algún asunto relacionado con aportaciones de

seguridad social que tienen una naturaleza fiscal y no así respecto de otros diversos como son las prestaciones de seguridad social.

Podemos entonces decir que la Negativa Ficta es la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no contesta ni resuelve en un determinado periodo.

6.3.5. Medios de impugnación

Transcurrido el plazo de tres meses sin que se notifique la resolución, necesaria para la configuración de la Negativa Ficta, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo señalado, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

6.4. Aclaraciones ante las autoridades

6.4.1. Concepto

Las aclaraciones ante las autoridades, también llamadas **Justicia de Ventanilla**, son otro de los derechos del contribuyente, que consiste en agilizar el trámite para cancelar posibles multas derivadas de las declaraciones, omisión de contribuciones por errores aritméticos y trámites del Registro Federal de Contribuyentes.

6.4.2. Fundamento Jurídico

En diciembre de 1995, en las reformas fiscales para 1996, se adicionó un nuevo artículo en el Código Fiscal de la Federación que habla sobre la Justicia de Ventanilla y que hoy en día sigue vigente:

Artículo 33-A.

Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad

fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Este numeral se refiere a un procedimiento simple y sencillo mediante el cual es posible impugnar ciertas determinaciones de la autoridad Hacendaria. De acuerdo con el mismo, los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de las resoluciones sobre estimación del impuesto omitido e imposición de:

- a) multas por presentación extemporánea de documentos ante las autoridades fiscales;
- b) multas ante omisiones por error aritmético;
- c) infracciones relacionadas con el RFC, y
- d) infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, declaraciones, solicitudes, entre otras.

Lo anterior, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las reglas de carácter general.

6.4.3. Requisitos

Acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de las resoluciones con el objeto de hacer las aclaraciones pertinentes.

6.4.4. Efecto jurídico

El efecto jurídico fundamental se materializa en el momento en que nace la obligación de la autoridad para resolver en un plazo de seis días, contados a partir

de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en reglas de carácter general que ya se han citado.

6.4.5. Medios de impugnación

La **aclaración** no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa.

Una vez que se haya resuelto el particular podrá interponer el recurso de revocación o el juicio de nulidad si fuese necesario.

Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal **no podrán** ser **impugnadas** por los **particulares**.

Bibliografía del tema 6

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 2002.

Código Fiscal de la Federación 2007.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

DÍAZ González, Luis Raúl. *Medios de defensa fiscal. Recurso Administrativo*. Gasca SICCO, México, 2001.

JIMÉNEZ Huerta, Mariano. *La tipicidad*. Porrúa, México, 1955.

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill. México, 1999.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje.

A.6.1. Elabora un mapa conceptual con los aspectos que aborda este tema.

- A.6.2.** Señala en un cuadro sinóptico, los requisitos de forma y fondo que el contribuyente debe cumplir para plantear una consulta ante la autoridad.
- A.6.3.** Señala los efectos jurídicos de la consulta.
- A.6.4.** Señala en qué forma y en qué momento se pueden ejercer los medios de impugnación para una consulta.
- A.6.5.** Establece qué son las resoluciones favorables a los particulares.
- A.6.6.** Señala en un cuadro sinóptico los requisitos para que se configure la negativa ficta.

Cuestionario de auto evaluación

1. Define la consulta.
2. Menciona el fundamento jurídico de las consultas.
3. Señala los requisitos para una consulta.
4. Menciona los efectos jurídicos de la consulta.
5. ¿Qué medios de impugnación existen para las consultas?
6. ¿Qué se entiende por resoluciones favorables a los particulares?
7. ¿Procede algún medio de defensa contra las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular?
8. Define la negativa ficta.
9. ¿Cómo se configura la negativa ficta?
10. Menciona el fundamento jurídico de la negativa ficta.
11. Señala los requisitos para que se consiga la negativa ficta.
12. Señala los efectos jurídicos de la negativa ficta.
13. ¿Qué es una aclaración ante la autoridad?
14. ¿Cuáles son los requisitos para presentar una aclaración ante la autoridad?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. <i>Consulta</i> es la acción tomada por un contribuyente, contenida en un escrito, de solicitar el parecer u opinión de la autoridad tributaria competente, acerca de determinado asunto fiscal
	2. Los documentos digitales deberán cumplir con dos requisitos: señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción y la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
	3. Los medios de impugnación contra los criterios contenidos en las respuestas a las resoluciones favorables, operarán sólo en el momento que se establezca la resolución definitiva que los contenga
	4. Una resolución favorable a los particulares es un acto administrativo que le concede ciertos derechos a un determinado contribuyente, el cual no puede ser modificado o invalidado por la autoridad que lo dictó
	5. En el Código Fiscal de la Federación identificamos dos tipos de requisitos para las resoluciones de forma y fondo
	6. La consulta será la respuesta en sentido contrario, recaída tácitamente, a la solicitud, petición o instancia accionada por el contribuyente, al conocer de una situación particular, o solicitar alguna petición a la autoridad fiscal federal o local
	7. Para la existencia de una Negativa Ficta, son necesarios los siguientes requisitos: el transcurso del plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la instancia de que se trate; la demora en notificar la resolución que corresponda a esa instancia; y la interposición del medio de defensa procedente, en cualquier tiempo, posterior al vencimiento del citado plazo.
	8. Las resoluciones administrativas consisten en agilizar el trámite para cancelar posibles multas derivadas de las declaraciones, omisión de contribuciones por errores aritméticos y trámites del Registro Federal de Contribuyentes
	9. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal, en aclaraciones ante autoridades, no podrán ser impugnadas por los particulares.
	10. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

	mediante un juicio iniciado por las autoridades fiscales.
--	---

TEMA 7. FACULTAD REVISORA O DE COMPROBACIÓN

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del presente tema el alumno conocerá y comprenderá la facultad de la autoridad fiscal para revisar y comprobar la situación de las personas físicas y morales respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Temario detallado

7.1. El requerimiento

- 7.1.1. Incumplimiento de la presentación de una declaración Periódica
- 7.1.2. Incumplimiento de la presentación de una declaración con contribución determinada
- 7.1.3. Embargo precautorio por falta de atención a requerimientos
- 7.1.4. Imposición de multa por falta de atención a requerimientos
- 7.1.5. Configuración de desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente por falta de atención a requerimientos

7.2. La visita en el domicilio fiscal.

- 7.2.1. Conceptualización
- 7.2.2. Requisitos para la visita domiciliaria y la orden de visita
- 7.2.3. Desarrollo de la visita
- 7.2.4. Reglas para la visita domiciliaria
- 7.2.5. Obligaciones de los contribuyentes en el desarrollo de una visita
- 7.2.6. Compulsas
- 7.2.7. Facultad de la autoridad fiscal en casos de excepción
- 7.2.8. Conclusión anticipada de la visita
- 7.2.9. Plazos para concluir la visita domiciliaria
- 7.2.10. Suspensión del plazo para concluir la visita
- 7.2.11. Cierre de la auditoria
- 7.2.12. Plazo para la emisión de la resolución
- 7.2.13. Suspensión del plazo para emitir la resolución

7.3. Revisión de gabinete o de escritorio

- 7.3.1. Conceptualización
- 7.3.2. Notificación de la solicitud
- 7.3.3. Entrega de información solicitada
- 7.3.4. Responsable de entregar la información
- 7.3.5. Oficio de observaciones
- 7.3.6. Notificación del oficio de observaciones
- 7.3.7. Notificación de conclusión de la revisión
- 7.3.8. Conformidad o inconformidad con los resultados de la revisión
- 7.3.9. Conclusión anticipada y suspensión de plazos para la revisión
- 7.3.10. Plazo para desvirtuar observaciones en Precios de Transferencia
- 7.3.11. Auto-corrección derivada de la revisión
- 7.3.12. Determinación de contribuciones de un mismo ejercicio
- 7.3.13. Resolución de determinación de contribuciones
- 7.3.14. Plazo para la determinación de contribuciones
- 7.3.15. Efectos cuando no se emite la resolución
- 7.3.16. Obligación de citar plazos para la emisión de la resolución

7.4. Otras facultades de comprobación

- 7.4.1. Rectificación de errores, omisiones u otras fallas en los documentos que se presenten a las autoridades fiscales
- 7.4.2. Para allegarse pruebas en materia de delitos fiscales
- 7.4.3. Avalúo o verificación física de bienes.
- 7.4.4. Recopilación de información
- 7.4.5. Visitas Domiciliarias para verificar comprobantes fiscales, RFC, marbetes o precintos

7.5. Actuaciones de la autoridad fiscal que no implican el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación

- 7.5.1. Revisión de dictamen formulado por Contador Público autorizado
- 7.5.2. Solicitud de información para aclaración de declaraciones y avisos
- 7.5.3. Verificaciones sobre información del Registro Federal de Contribuyentes

7.5.4. Información para planeación y programación de actos de fiscalización

Introducción

Para iniciar el estudio de la facultad revisora o de comprobación, debemos recordar que en primera instancia el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que será el mismo contribuyente quien deberá autodeterminar sus contribuciones, en otras palabras tiene el derecho de armar sus bases fiscales y calcular las contribuciones que año con año deberá pagar.

Asimismo, las autoridades fiscales, con el fin de decidir sobre la adecuada aplicación de la **ley tributaria** en casos concretos, así como la corrección de los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales, llevará a cabo una serie de actos jurídicos que pueden concluir: en una simple tramitación, cuando desembocan en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal, sustantiva o formal, cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; decisión de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y decisión de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

Es por ello que para comprobar que los contribuyentes 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, se les otorgan las facultades que abordaremos en el presente tema.

Cabe señalar que las **autoridades fiscales** podrán ejercer las facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifica al contribuyente.

Es en los artículos 41 y 42 del Código Fiscal de la Federación en los que se establecen las facultades que señalamos, siendo, entre otros, los objetivos más importantes los que a continuación se citan

- a. Comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales.
- b. Determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.
- c. Comprobar la comisión de los delitos fiscales.
- d. Proporcionar la información a otras autoridades fiscales.

Dentro de las acciones que puede realizar la autoridad para aplicar las facultades de comprobación encontramos:

1. **Rectificar errores aritméticos**, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones hechas por el contribuyente. Para esto, las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda.
2. Requerir a los contribuyentes, **representantes legales** o responsables solidarios para que presenten la contabilidad así como para la presentación de información y documentos necesarios para las autoridades.
3. **Practicar visitas** a los contribuyentes y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. **Revisar los dictámenes** formulados por Contadores Públicos Certificados sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusiones fiscales.
5. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para **verificar** aspectos como la **expedición de comprobantes fiscales**, así como para solicitar comprobantes que amparen la legal posesión de mercancías.
6. Ordenar la **práctica de avalúos** para toda clase de bienes.
7. **Recabar** de los **funcionarios** y empleados públicos y fedatarios, los **informes** y datos que posean con motivo de sus funciones.

8. Allegarse de las **pruebas necesarias** para que se formulen denuncias o querellas ante el ministerio público para que este último ejercite acción penal contra los responsables de la comisión de delitos fiscales.
9. Recabar información de terceros (**Compulsas**).

7.1. El Requerimiento

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos que se mencionan en los puntos siguientes.

7.1.1. Incumplimiento de la presentación de una Declaración Periódica

Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para cada período de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

7.1.2. Incumplimiento de la presentación de una Declaración con contribución determinada

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la propia Secretaría de Hacienda a través del Servicio de Administración Tributaria podrá hacer efectiva al contribuyente, con carácter provisional, una cantidad igual a la

contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si el contribuyente o responsable solidario presenta la declaración omitida antes de que se le haga efectiva la cantidad resultante conforme a lo previsto en esta fracción, queda **liberado** de hacer el **pago determinado** provisionalmente.

Si la declaración se presenta después de haberse efectuado el pago provisional determinado por la autoridad, éste se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente.

7.1.3. Embargo precautorio por falta de atención a requerimientos

Procederá el embargo precautorio de los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad, en los términos de la fracción III del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, por una misma omisión, excepto si se trata de declaraciones en que basta con no atender un requerimiento.

El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o si dos meses después de practicado las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

7.1.4. Imposición de multa por falta de atención a requerimientos

De acuerdo con la Fracción III del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad podrá requerir la presentación del documento omitido otorgando un plazo de quince días para el primer requerimiento y de seis días para los subsecuentes. Si no se atiende el requerimiento se impondrá la multa correspondiente, que en el caso de declaraciones será una por cada obligación omitida. La autoridad en ningún caso formulará más de tres requerimientos por una misma omisión.

7.1.5. Configuración de desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente por falta de atención a requerimientos

Agotados los actos señalados en el artículo 41, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

7.2. La visita en el domicilio fiscal o visita domiciliaria

7.2.1. Conceptualización

La visita domiciliaria de auditoria es la **revisión de la contabilidad del contribuyente** en el domicilio fiscal del mismo; la realiza una autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.

Una de las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción III, es practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, en el domicilio de los mismos, para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tenga relación con las obligaciones fiscales.

Este tipo de visitas encuentran su fundamento constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 de la Constitución Política Mexicana, que establece que la autoridad administrativa podrá practicar **visitas domiciliarias únicamente** para cerciorarse de que se han **cumplido los reglamentos** sanitarios y de policía, y para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables que comprueben que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos; a su vez, en relación con los cateos, señala que en toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse,

la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

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

7.2.2. Requisitos para la visita domiciliaria y la orden de visita

Para que se pueda desarrollar una visita domiciliaria de auditoria será requisito indispensable la existencia de la orden de visita, al respecto el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación señala que es requisito indispensable la existencia de la orden de visita, en la misma, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 del mismo ordenamiento —constar por escrito, señalar la autoridad que la emite, estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito y ostentar la firma del funcionario competente—, se deberá indicar:

- a. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- b. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Asimismo, las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.
- c. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, las órdenes de visita deberán contener

impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo menciona expresamente, como parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.

7.2.3. Desarrollo de la visita

El artículo 44 del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros deberán **considerar** lo siguiente:

- a. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden.
- b. Si al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en el lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.
- c. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación

para la consideración de domicilio fiscal, en este caso la visita se continuará en el domicilio anterior.

- d. Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad, y en los casos en que al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de tales bienes o mercancías.
- e. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.
- f. Una vez identificados los visitadores, requerirán a la persona con quien se entiende la diligencia para que designen dos testigos y si esto no ocurre o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.
- g. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

- h. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores; así como solicitar a esas autoridades que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.
- i. La hipótesis de esta disposición se podrá actualizar en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.

7.2.4. Reglas para la visita domiciliaria

El artículo 46 señala que la **visita en el domicilio fiscal** se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

- a. De toda visita en el domicilio fiscal se **levantará acta** en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.
- b. Si la visita se realiza simultáneamente en **dos o más lugares**, en cada uno de ellos se deberán levantar **actas parciales**, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada indistintamente en cualquiera de los lugares señalados. En estos casos, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.
- c. Se levantarán actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita que pueda entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales. También se

consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el **acta final**, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

- d. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se **ampliará el plazo** por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.
- e. Se tendrán por **consentidos los hechos consignados** en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.
- f. Si al momento del cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha

circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Respecto a este punto, Raúl Rodríguez Lobato⁴⁰ señala que la **existencia legal de las firmas** en el acta implica necesariamente que todos y cada uno de los folios que integren el acta y los anexos de la misma, en su caso, estén firmados por las personas a que hemos hecho referencia, pues sólo así se puede tener la seguridad de la autenticidad de los documentos y que por lo tanto, la falta de firma en alguno de los folios invalida el acta por no cumplirse el requisito previsto por la ley.

- g. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Es conveniente destacar que conforme a la ley y por su naturaleza las actas levantadas en una visita domiciliaria sólo deben contener la relación de hechos u omisiones observados. Son **hechos**: la presentación e identificación de los visitantes; la identificación del visitado; la exhibición a los visitantes de declaraciones, avisos, libros y demás documentación contable; la fecha de los asientos contables; las cantidades anotadas en los libros de contabilidad y en las **declaraciones**; las características y contenido de la documentación que respalda a los asientos contables.

- h. **Conclusión de la visita** por falta de acta final en el plazo establecido. Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

- i. Plazo entre la última acta parcial y el acta final en caso de precios de transferencia. Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Precios de Transferencia), deberán transcurrir cuando

⁴⁰ Raúl Rodríguez Lobato. *Derecho Fiscal*.

menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos que refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecten la posición competitiva de los terceros. La **designación de representantes** deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes, personas físicas, podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos una sola vez por el contribuyente, informando a la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se realice esta acción. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, cada vez que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, se limitarán a tomar de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un **plazo de cinco años** —partiendo de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación— de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La **revocación** de la designación de **representante** autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

- j. Cuando de la **revisión de las actas** de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento a partir de la violación formal cometida.

- k. Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las **facultades de comprobación** se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

- I. Se podrán volver a determinar **contribuciones o aprovechamientos omitidos** correspondientes a **un mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.**

- m. **La comprobación** de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.

- n. Cuando resulte **imposible continuar o concluir el ejercicio** de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, esta circunstancia deberá ser notificada a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

7.2.5. Obligaciones de los contribuyentes en el desarrollo de una visita

Conforme a lo establecido en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entiende la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o a los lugares objeto de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que, previo cotejo con sus originales, se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita.

También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

En el caso de que los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

7.2.6. Compulsas

En los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación se establece y se regula el desarrollo de las facultades de las autoridades fiscales, relacionadas con la comprobación del cumplimiento del contribuyente y los terceros con él relacionados de sus obligaciones fiscales, estas facultades se refieren a la solicitud de informes o documentos, al plazo para exhibirlos y a cómo ha de procederse, los actos relacionados con el ejercicio de estas facultades se conocen coloquialmente con el término de compulsas y representan lo que en términos de una auditoría financiera se conoce como circularización de saldos o información.

La orden se notificará al contribuyente, con lo cual dará inicio la visita domiciliaria, que puede prolongarse hasta un tiempo máximo de 6 meses. Durante el tiempo que tome la visita domiciliaria, podrán levantarse varias actas parciales ya sea por circunstancias diferentes entre sí o porque se realicen dos o más visitas simultáneamente en diferentes domicilios del contribuyente. Al concluir con las actas parciales, se integrará un acta final que podrá llevarse a cabo en el domicilio del contribuyente o bien en las oficinas del SAT, considerando que cada acta parcial que se hubiere levantado formará parte integral del acta final.

7.2.7. Facultades de la Autoridad en casos de excepción

Dispone el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, antes citado, que los visitadores podrán examinar la contabilidad en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- b. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- c. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- d. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- e. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.
- f. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- g. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitantes o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- h. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- i. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitantes el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Cuando se dé alguno de los supuestos enumerados, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el

cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitadores, asimismo se señala que queda entendido que la contabilidad incluirá, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En estos casos, una vez obtenidas las copias certificadas de la contabilidad, los visitadores deberán levantar acta parcial al respecto, cumpliendo las reglas o requisitos que establece el artículo 46 del mismo Código Fiscal de la Federación, con lo que se podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial, señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Respecto a las **medidas para asegurar la contabilidad**, correspondiente o bienes que no estén registrados en la contabilidad, según el artículo 46, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, los visitadores podrán, indistintamente, durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en los documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que el aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus

actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

7.2.8. Conclusión anticipada de la visita

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado cuando:

- a. El visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el visitado antes del inicio de la visita 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 el aviso se haya presentado en el plazo y cumplimiento los requisitos previstos para tal efecto. En ese caso, se deberá levantar acta en la que señale esta situación.
- b. No aplicará la conclusión anticipada cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales.
- c. Cuando durante el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se dan cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señaladas en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado.

7.2.9. Plazos para concluir la visita domiciliaria

El artículo 46-A del Código Fiscal señala que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación y que no levanten el acta final de visita dentro del plazo mencionado, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión, salvo tratándose de:

- a. **Contribuyentes que integran el sistema financiero**, así como de aquéllos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- b. **Contribuyentes** respecto de los cuales la **autoridad fiscal o aduanera** solicite información a las mismas instancias de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

7.2.10. Suspensión del plazo para concluir la visita

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias señalados en el artículo 46-A, se suspenderán en los casos de:

- a. **Huelga**, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

- b. **Fallecimiento del contribuyente**, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- c. Cuando el contribuyente **desocupe su domicilio fiscal** sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.
- d. Cuando el contribuyente **no atienda el requerimiento** de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso éste podrá exceder de un año.
- e. En los casos de **reposición del procedimiento**, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del mismo. Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.
- f. Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria los **contribuyentes interponen algún medio de defensa** en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, los plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.
- g. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación **por caso fortuito o fuerza mayor**, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

7.2.11. Cierre de la auditoría

Una vez integrada el acta final, la autoridad fiscal procederá a emitir la liquidación (cuantificación del adeudo fiscal) en caso de que hubiere determinado diferencias en el pago de impuestos, para que el contribuyente acuda a realizar el pago o, en su caso, interponga los medios de defensa que considere necesarios.

7.2.12. Plazo para la emisión de la resolución

De conformidad con lo señalado en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante una resolución que se notificará personalmente al contribuyente dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita.

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

7.2.13. Suspensión del plazo para emitir la resolución

El plazo para emitir la resolución se **suspenderá** en los casos de huelga, fallecimiento del contribuyente y cambio de domicilio sin aviso, conforme lo señalan las fracciones I a III del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, el plazo señalado se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa, hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

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

7.3. Revisión de gabinete o de escritorio

7.3.1. Conceptualización

Una revisión de gabinete es un acto de fiscalización que la autoridad realiza en sus propias oficinas (fuera de una visita domiciliaria), con el fin de comprobar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

Se le solicita al contribuyente que presente ciertos datos, informes, estados de cuenta, documentos, etcétera, que forman su contabilidad ya sea por medios magnéticos o impresos.

En el artículo 42, fracción II, se establece la Facultad de la Autoridad Fiscal para

“requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, con el objeto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran”.

En el mismo sentido, el artículo 48 señala que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos, o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, deberán respetar lo siguientes apartados.

7.3.2. Notificación de la solicitud

La solicitud se notificará en el domicilio fiscal del contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, si se trata de personas físicas, también podrá notificarse en el lugar donde éstas se encuentren o en su casa habitación. Si no se encuentra al contribuyente cumplida al

formalidad del citatorio, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio.

7.3.3. Entrega de información solicitada

En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos.

7.3.4. Responsable de entregar la información

Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante. Se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

7.3.5. Oficio de observaciones

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

Asimismo, cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del mismo artículo 48.

7.3.6. Notificación del oficio de observaciones

El oficio de observaciones se notificará cumpliendo las formalidades de las notificaciones y en el domicilio fiscal de los contribuyentes y si fuera el caso, en el lugar donde se encontraran siendo personas físicas. El contribuyente o el responsable solidario contarán con un plazo de **veinte días**, contados a partir del día siguiente en el que surta efecto la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

7.3.7. Notificación de conclusión de la revisión

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

7.3.8. Conformidad o inconformidad con los resultados de la revisión

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

7.3.9. Conclusión anticipada y suspensión de plazos para la revisión

Cabe señalar que de la misma forma que en la visita domiciliaria, procederá la conclusión anticipada y operará la suspensión de plazos para la revisión.

7.3.10. Plazo para desvirtuar observaciones en Precios de Transferencia

Cuando la revisión se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo será de dos meses, pudiendo ampliarse una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

7.3.11. Auto-corrección derivada de la revisión

Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

7.3.12. Determinación de contribuciones de un mismo ejercicio

Siempre se podrán volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio cuando se comprueben hechos diferentes.

7.3.13. Resolución de determinación de contribuciones

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en el documento citado, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente, de acuerdo a lo señalado en el artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

7.3.14. Plazo para la determinación de contribuciones

De conformidad con lo señalado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses, contado a partir de la fecha en que se cumplan los plazos para desvirtuar el oficio de observaciones. Asimismo, debemos

considerar que este plazo está sujeto a suspensión conforme lo establecido en el artículo 51 del citado Código.

7.3.15. Efectos cuando no se emite la resolución

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

7.3.16. Obligación de citar plazos para la emisión de la resolución

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

7.4. Otras facultades de comprobación

7.4.1. Rectificación de errores, omisiones u otras fallas en los documentos que se presenten a las autoridades fiscales.

El artículo 42, fracción I, del Código Fiscal de la Federación señala como la primera facultad de la autoridad fiscal la de rectificar los 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 los documentos que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

7.4.2. Para allegarse pruebas en materia de delitos fiscales

Otra de las facultades señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, expresamente la fracción VIII, es la de allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

7.4.3. Avalúo o verificación física de bienes

Una facultad de comprobación que puede ejercer la autoridad fiscal es la práctica o la orden para practicar el avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte. El avalúo como forma de determinación del valor de bienes de los cuales exista diferencia en la asignación del valor entre el contribuyente y la misma autoridad y la verificación física de bienes en transporte como medida de vigilancia para evitar posibles daños al erario federal, al transportarse bienes sin cumplir con los requisitos legales y administrativos.

7.4.4. Recopilación de información

La Autoridad Fiscal, con motivo de sus funciones podrá recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones. Lo anterior, principalmente para cotejar los datos e informes obtenidos con los declarados o aportados por el Contribuyente y en su caso dejar a salvo los derechos del mismo o establecer las contribuciones que en su caso procedan.

7.4.5. Visitas Domiciliarias para verificar comprobantes fiscales, Registro Federal de Contribuyentes, marbetes o precintos

Dentro de las facultades de comprobación de la Autoridad Fiscal existe la figura de **Verificación** que consiste en **practicar visitas domiciliarias** a los contribuyentes, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos del Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y

verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes, de conformidad con las disposiciones fiscales, deban estarlo y no cumplan con este requisito.

7.5 Actuaciones de la autoridad fiscal que no implican el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación

7.5.1. Revisión de dictamen formulado por Contador Público Autorizado

Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

7.5.2 Solicitud de información para aclaración declaraciones y avisos

El artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información dentro de los quince días

siguientes a la fecha en la que surta efecto la notificación de la solicitud correspondiente.

En este caso expresamente se establece que no se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere el artículo 41-A en cuestión.

7.5.3 Verificaciones sobre información del Registro Federal de Contribuyentes

El artículo 41-B del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos del registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inician sus facultades de comprobación.

Conocer esta situación es relevante porque pudiera ser que se considerara que ya existe un inicio del ejercicio de facultades de comprobación cuando no fuera así, dado que la autoridad solamente está comprobando la veracidad de los datos aportados por el Contribuyente.

7.5.4 Información para planeación y programación de actos de fiscalización

El artículo 42-A del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 del mismo Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y

documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Concluimos el presente tema señalando que es de esencial importancia conocer cuáles son las facultades que la Autoridad Fiscal tiene constitucionalmente, dado que el desconocimiento que los contribuyentes tenemos de las mismas, nos lleva muchas a veces a aceptar como válidas actuaciones que están fuera del contexto legal que le ha sido conferido.

Asimismo, el conocimiento de las facultades de la autoridad fiscal nos permite facilitarle su actuación cuando ésta realiza sus procedimientos atendiendo la normatividad establecida para tal efecto, lo cual nos puede beneficiar indirectamente, pues el acto de molestia que conlleva puede concluir con anticipación.

Bibliografía del tema 7

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación 2007.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill. México, 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

A.7.1. Elabora un diagrama donde señales las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

- A.7.2.** Elabora un diagrama de los aspectos que considera una visita domiciliaria.
- A.7.3.** Elabora un esquema en donde señales los aspectos que considera la revisión en las oficinas de la autoridad fiscal, también llamada revisión de gabinete.
- A.7.4.** Elabora un cuadro sinóptico donde señales las actuaciones de la autoridad fiscal que no implican el ejercicio de las facultades de comprobación.
- A.7.5.** Señala los aspectos relevantes de las facultades de comprobación relacionadas con:
- a) Rectificación de errores, omisiones u otras fallas en los documentos que se presenten a las autoridades fiscales.
 - b) Allegarse de pruebas en materia de delitos fiscales.
 - c) Realizar el avalúo o verificación física de bienes.
 - d) Recabar información.
 - e) Realizar visitas Domiciliarias para verificar comprobantes fiscales, RFC, marbetes o precintos.

Cuestionario de auto evaluación

1. Menciona qué es un requerimiento.
2. Señala los tipos de requerimiento que realiza la autoridad fiscal.
3. ¿Cuál es el objeto de la visita domiciliaria?
4. ¿Cuáles son los requisitos para realizar una visita domiciliaria y la orden de visita?
5. Señala las facultades que tiene la autoridad fiscal en casos de excepción
6. Señala en qué momento procede el cierre de la auditoria.
7. Señala el plazo que tiene la autoridad fiscal para la emisión de la resolución derivada de una visita domiciliaria.
8. Señala las causas por las que procede la suspensión del plazo para emitir la resolución derivada de una visita domiciliaria.
9. Señala en qué consiste la revisión de gabinete o de escritorio.
10. ¿Qué es el oficio de observaciones?

11. ¿Cuál es la consecuencia de no desvirtuar los hechos u omisiones, resultado de la revisión, contenidos en el Oficio de Observaciones?
12. ¿En qué consiste la facultad de la autoridad fiscal para realizar verificaciones sobre información del Registro Federal de Contribuyentes?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. Procederá el embargo precautorio de los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos cinco ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad.
	2. La visita domiciliaria de auditoria es la revisión de la contabilidad del contribuyente en el domicilio fiscal del mismo, lo realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales
	3. Para que se pueda desarrollar una visita domiciliaria de auditoria será requisito indispensable la existencia de la orden de visita
	4. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes, dentro de un plazo máximo de seis meses a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación y que no levanten el acta final de visita dentro del plazo mencionado
	5. Los plazos para concluir las visitas domiciliarias señalados en el artículo 46-A, se suspenderán en los casos de huelga y fallecimiento del contribuyente.
	6. Una revisión de gabinete es un acto de fiscalización que la autoridad realiza en sus propias oficinas (fuera de una visita domiciliaria), con el fin de comprobar que

	el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales
	7. Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedarán sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate
	8. El artículo 42, fracción I, del Código Fiscal de la Federación señala como la primera facultad de la autoridad fiscal la de rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos
	9. La comprobación consiste en practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes
	10. Las autoridades fiscales podrán llevar a cabo verificaciones para constatar los datos proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos del registro, sin que por ello se considere que las autoridades fiscales inicien sus facultades de comprobación

TEMA 8. NOTIFICACIONES

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá, comprenderá y aplicará, la notificación, sus formas y los efectos que resultan de la misma, dentro de la materia fiscal.

Temario detallado

- 8.1. Concepto
- 8.2. Marco jurídico
- 8.3. Importancia de la diligencia
- 8.4. Lugares donde puede hacerse la notificación
- 8.5. Momento en que surten efecto las notificaciones
- 8.6. Requisitos de los actos administrativos que se deben notificar
- 8.7. Tipos de notificaciones
 - 8.7.1. Personales, por correo o vía electrónica
 - 8.7.2. Correo ordinario o por telegrama
 - 8.7.3. Estrados
 - 8.7.4. Edictos
 - 8.7.5. Instructivo
 - 8.7.6. Notificaciones

Introducción

Normalmente como ciudadanos estamos sujetos a diferentes tipos de avisos o notificaciones que pueden ser realizadas por escrito o en forma verbal; sin embargo en los procedimientos administrativos tributarios las notificaciones tienen gran importancia, pues por medio de ellas se producen los efectos del acto que se comunica.

La notificación es el acto formal del órgano destinado a comunicar a los interesados, o a cualquier persona a quien se refiera, una resolución administrativa o un escrito de un particular que una resolución mande comunicar.

8.1. Concepto

El *Diccionario Jurídico Mexicano* establece que la **notificación** o también llamada **medio de comunicación procesal** es el instrumento que por vía oral o escrita sirve para informar, ordenar o transmitir ideas entre los sujetos que intervienen en los conflictos de intereses y su composición judicial.

Asimismo, en forma específica señala que la notificación es el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que se cumpla un acto procesal.⁴¹

En materia procesal encontramos otra definición: “es un recurso que se utiliza en los procesos y es la vía en la cual se le informa a las partes las novedades del proceso que se lleva a cabo.”⁴²

Por otra parte, el maestro Luis Raúl Díaz González⁴³, señala un concepto de notificación aplicable dentro del procedimiento de un juicio de nulidad, indicando que notificación “es el acto por medio del cual se hace del conocimiento de las partes o de un tercero el contenido de una resolución dictada por el juzgador”.

Otra definición de notificación la podemos encontrar en la aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación en la que se establece que notificar es “hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el

⁴¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*

⁴² Manuel Osorio, *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*

⁴³ Luis Raúl Díaz González, *Medios de Defensa Fiscal*

caso. Hacer saber jurídicamente una cosa. Dar extrajudicialmente, con propósito cierto, noticia de una cosa".⁴⁴

En materia fiscal la diligencia de notificación es una acción jurídica formal y genérica por medio de la cual se da a conocer el contenido de un acto o resolución de la autoridad fiscal a la parte interesada, ya sea directamente a ésta o bien a su representante o a alguna persona autorizada para este efecto.

8.2. Marco jurídico

El Código Fiscal de la Federación, establece en forma concreta la forma en que se harán del conocimiento del contribuyente los actos o resoluciones que procedan relacionadas con las contribuciones, señalando en sus artículos 134 a 140 el procedimiento específico para llevar a cabo las notificaciones, razón por la cual consideramos este articulado como el marco jurídico de la notificación en materia fiscal.

8.3. Importancia de la diligencia

En los procedimientos administrativos tributarios las notificaciones tienen gran importancia, pues por medio de ellas se producen los efectos del acto que se comunica.

López Nieto⁴⁵, citando a Gómez Orbaneja y Herce Quemada, reconociendo que existen varias **especies de notificaciones**, las define de la siguiente manera:

- a. **Citación.** Es la convocatoria, no necesariamente la orden, con señalamiento del sitio, día y hora en que deba comparecer el interesado. Se le llama también *orden de comparecencia*.

- b. **Emplazamiento.** Es la convocatoria para comparecer dentro de un plazo que se señala y que se cuenta desde la propia notificación.

⁴⁴ Arnulfo Sánchez Miranda, *Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación*

⁴⁵ Francisco López Nieto, *El procedimiento Administrativo*

- c. **Requerimiento.** Acto formal de intimación que se hace a alguna persona para que entregue, haga o deje de hacer una cosa.

El fin de la notificación, en sentido amplio, exige no sólo que se dé ocasión al destinatario de conocer el contenido de la resolución sino a la vez, que quien la hace, mediante la correspondiente documentación, forme la prueba de la documentación hecha.

8.4. Lugares donde puede hacerse la notificación

Según el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, los lugares en que puede realizarse la notificación son:

- a. En el **último domicilio** que el contribuyente haya manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes o en el domicilio que le corresponda conforme a lo previsto en el artículo 10 del Código, es decir, en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que se ubique en las hipótesis previstas en la disposición señalada.
- b. En el **domicilio** que el contribuyente hubiere **designado** para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo si se trata de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.
- c. **Fuera del domicilio del contribuyente**, siendo legalmente válidas, aun cuando no se efectúen en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales si se trata de notificaciones personales.
- d. En las **oficinas de las autoridades fiscales** si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

8.5. Momento en que surten efecto las notificaciones

El artículo 135 del Código Fiscal de la Federación menciona que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.

Asimismo, se establece que la manifestación que haga el interesado o su representante legal al conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior. Esto significa que si el contribuyente declara haber tenido conocimiento del acto o resolución con anterioridad a su notificación por parte de la autoridad fiscal, el término en que surte efectos se deberá recorrer a partir de la fecha en que se tuvo conocimiento por primera vez del acto o resolución.

8.6. Requisitos de los actos administrativos que se deben notificar

De acuerdo con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

- a. Constar por escrito en documento impreso o digital.
- b. Señalar la autoridad que los emite.
- c. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- d. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombre de las personas a las que vaya dirigido.

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

En el caso de resoluciones administrativas que consten en **documentos digitales**, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Asimismo, el artículo 135 del Código Fiscal en comento, establece que cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá:

- a. Señalar la fecha en que ésta se efectúe.
- b. Recabar el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia.

Si ésta se negare a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

Las sanciones por notificaciones ilegales se establecen en el artículo 138 del citado Código Fiscal, señalan que cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al **notificador** una **multa** de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

8.7. Tipos de notificaciones

El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación señala los tipos de notificaciones y los casos en que procederán.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

8.7.1. Personales por correo certificado o vía electrónica

En su fracción I se establece que las notificaciones serán personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos. Entre estos tipos de notificaciones podemos encontrar los siguientes: personal y notificaciones por documento digital vía Internet o correo electrónico.

➤ Personal

La notificación personal es aquella que debe hacerse generalmente por el representante de la autoridad fiscal, teniendo frente a sí a la persona interesada y comunicándole de viva voz la noticia pertinente.

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

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación menciona que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quién deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, ya sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Cuando se trate de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de **instructivo**.

➤ **Notificaciones por documento digital vía Internet o correo electrónico**

Las notificaciones por documento digital, podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. Se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado. El acuse de recibo también podrá consistir en un documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentique.

Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones relacionadas con la citada fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, cumpliendo con las formalidades previstas en el mismo Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

8.7.2. Correo ordinario o por telegrama

El mismo artículo, en su fracción II, señala que las notificaciones serán por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción I, esto es, aplicando la interpretación a *contrario sensu*, serán aquéllas

diferentes de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

8.7.3. Estrados

Las notificaciones serán por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse:

- **No sea localizable** en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.
- **Se ignore su domicilio** o el de su representante.
- Desaparezca.
- Se oponga a la diligencia de notificación.
- Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.
- Tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones.
- Haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar el aviso.
- En los demás casos que señalen las Leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación.

En estos casos, considerando lo señalado en el artículo 139, las notificaciones se harán fijando durante quince días consecutivos el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o publicando el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. Se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día siguiente al primer día en que se hubiera fijado o publicado el documento.

8.7.4. Edictos

Un Edicto es una notificación vía periódico comercial y/o vía Diario Oficial de la Federación.

Para efectos de las notificaciones en materia fiscal, las mismas deberán realizarse por edictos, en los casos en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

El artículo 140 del Código Fiscal de la Federación señala el procedimiento para las notificaciones por edictos, indicando que se harán mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios:

- a. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.
- b. Por un día en un diario de mayor circulación.
- c. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Las publicaciones que se realicen contendrán un extracto de los actos que se notifican. Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

8.7.5. Instructivo

Procederá en actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, si quien se encuentre en el domicilio o en su defecto un vecino, se negase a recibir la notificación, momento en el que se fijará en lugar visible del domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

8.7.6. Notificaciones que deban surtir efectos en el extranjero

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales:

- En forma personal.
- A través de notificaciones por documento digital vía Internet o correo electrónico, correo ordinario o por telegrama.
- Por edictos o por mensajería con acuse de recibo.

- Transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía.
- Por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

Como se ha visto, existen diversas formas en que la autoridad fiscal puede comunicar sus actos o resoluciones a los interesados, o a cualquier persona a quien se refiera, razón por la cual es de suma importancia conocerlas e identificar cuál es la forma en que opera cada una, debido a que esto puede afectar jurídicamente a los contribuyentes, cuando desconozcan la resolución o el acto porque no se les haya notificado legalmente y se encuentren en una situación que les pueda afectar a su propia persona o a su patrimonio.

Bibliografía del tema 8

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

DÍAZ González, Luis Raúl. *Medios de defensa fiscal. Recurso Administrativo*. Gasca SICCO, México, 2001.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

OSORIO, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Heliasta, México, 2000.

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. Mc Graw Hill. México, 1999.

LÓPEZ Nieto, Francisco. *El procedimiento administrativo*. Bosch, Barcelona, 1960.

RODRÍGUEZ Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Harla. México, 1986.

SÁNCHEZ Miranda, Arnulfo. *Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación*. ISEF, México, 2004.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

- A.8.1.** Señala la importancia de conocer las notificaciones.
- A.8.2.** Elabora un resumen mediante un cuadro sinóptico donde señales las disposiciones normativas relacionadas con las notificaciones.
- A.8.3.** Elabora un cuadro sinóptico donde establezcas los tipos de notificaciones que señala el Código Fiscal de la Federación.
- A.8.4.** Elabora un cuadro comparativo donde señales los diferentes conceptos de notificación abordados en la lectura.
- A.8.5.** Con base en la lectura del tema, identifica cuáles son los actos a notificar que deberán ser personales.
- A.8.6.** Elabora un cuadro sinóptico mencionando los requisitos que debe cubrir la notificación.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué es una notificación?
2. ¿Cuál es el objeto de la notificación?
3. Menciona el marco jurídico de las notificaciones.
4. ¿Qué requisitos deben cumplir las notificaciones?
5. ¿En dónde deberán realizarse las notificaciones?
6. ¿En qué momento surten efecto las notificaciones?
7. Indica en qué casos procede la notificación personal.
8. Explica brevemente cómo debe llevarse a cabo la notificación personal.
9. Señala brevemente cómo se realiza una notificación por estrados.
10. Señala brevemente cuál es el procedimiento para una notificación por edictos y cuáles son los medios para llevarla a cabo.
11. Señala en qué consiste la notificación por instructivo.
12. ¿Qué sanción se impondrá a quien realice una notificación ilegal?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. La notificación es un recurso que se utiliza en los procesos y la vía en la cual se le informa a las partes las novedades del proceso que se lleva a cabo
	2. En los procedimientos administrativos tributarios, por medio de los avisos se producen los efectos del acto que se comunica
	3. Existen tres especies de notificaciones: citación, emplazamiento y requerimiento
	4. La citación es la convocatoria para comparecer dentro de un plazo que se señala y que se cuenta desde la propia notificación
	5. Los lugares en que puede realizarse la notificación son dos: el último domicilio que el contribuyente haya manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes y en las oficinas de las autoridades fiscales
	6. Cuando la notificación la hacen directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, y recabar el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia.
	7. La notificación se da por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión
	8. La notificación será por estrado, cuando, entre otros casos, la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes
	9. Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales, pudiendo ser consultadas por cualquier persona
	10. Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida sólo si se efectúa en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales

TEMA 9. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá y comprenderá, que es un crédito fiscal y cuales son las formas en que una vez que se han generado se pueden extinguir.

Temario detallado

9.1. Crédito fiscal

9.1.1. Concepto

9.1.2. Formas de determinación fiscal

9.2. Pago

9.3. Dación en pago

9.4. Compensación

9.5. Prescripción

9.6. Condonación

9.7. Cancelación

9.8. Confusión

Introducción

Una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha determinado o cuantificado su monto en cantidad cierta a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal, y de no encontrarse en duda su procedencia, corresponde al sujeto pasivo extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro del plazo señalado, el crédito fiscal se hace exigible, siendo la obligación de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En materia fiscal son aplicables los mismos principios jurídicos que rigen la obligación de las extinciones civiles, ó sea las contraídas solamente entre los particulares, como lo es la compra-venta por ejemplo; pero no le son del todo aplicables al Derecho Fiscal.

La obligación fiscal se **extingue** cuando el contribuyente **cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria** o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción, la cancelación (que solo existe administrativamente o internamente, pues no libera al contribuyente de su obligación y la adjudicación de bienes).

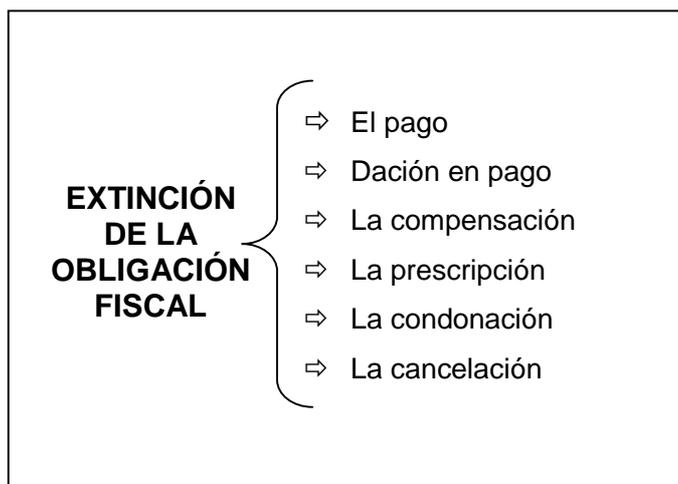


Figura 9.1. Formas de extinción de la obligación fiscal

9.1. Crédito fiscal

9.1.1 Concepto

Según el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación el Crédito Fiscal se define como los ingresos que tiene derecho a recibir el Estado por concepto de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, incluyendo responsabilidades del Estado exigibles funcionarios o particulares, así como todos aquellos a los que

las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

9.1.2. Formas de determinación del crédito fiscal

Las formas de determinación son las siguientes:

- a. La declaración. Autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.
- b. La liquidación. Determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega.
- c. La estimación. Determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas.
- d. La recaudación. Determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.

La diferencia entre retención y recaudación consiste en que en la primera entre el retenedor y el causante hay una relación de acreedor y deudor y en la segunda no existe esa relación. Por ello es que en la retención hay un descuento en el pago y en la recaudación hay un cobro.

9.2. Pago

El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria.

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal, según Sergio Francisco de la Garza⁴⁶, es “El que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo”.

⁴⁶ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*

Como mencionamos en el punto anterior el pago puede realizarse al momento de la creación del crédito fiscal, en los momentos que este último se determina como hemos visto en el punto anterior, según la persona que lo hace, mediante declaración, si es el contribuyente; mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal.

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponda.

Las formas de pago que admite nuestra legislación son **efectivo y especie**. Conforme al Código Fiscal de la Federación se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

El pago se acreditará con el documento en que conste la **declaración, la liquidación**, la estimación, la retención o recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad o los comprobantes de pago ante instituciones autorizadas o de las transacciones o transferencias electrónicas.

En México se ha autorizado a las oficinas bancarias a recibir los pagos por concepto de **tributos**, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaria. Actualmente los medios electrónicos han tomado cada vez mayor relevancia y participación en el mercado y entre las transacciones gubernamentales, por lo que actualmente ha tomando cada vez más espacio como forma de pago el que se realiza por medio de Internet.

Nos parece de gran importancia para la mejor comprensión del pago y sus formas, citar la clasificación que establece Margáin⁴⁷, de donde obtenemos las siguientes:

- a. **Pago liso y llano.** Es el que se efectúa sin objeción alguna y cuyo resultado puede ser pagar lo debido o efectuar un pago de lo indebido; el primero consiste en que el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la ley; el segundo consiste en enterar al fisco una cantidad mayor de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda. El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúa el entero, quien, desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente; surge entonces una obligación de reembolso a cargo del fisco, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o sea, surge una obligación en la cual el acreedor o el sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

- b. **Pago en garantía.** Es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la ley. Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber paga y lo correcto es decir depósito en garantía.

- c. **Pago bajo protesta.** Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnara través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente el crédito. El cuarto párrafo del artículo 22 antes mencionado prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento del acto de autoridad, el derecho de la devolución nace cuando el acto hubiera quedado insubsistente o anulado. Decimos que hay

⁴⁷ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*

reconocimiento del pago parcial bajo protesta porque la disposición antes mencionada únicamente se refiere al caso del pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos. Si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses se considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada.

- d. **Pago Provisional.** Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, resultará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o por solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago podemos citar los establecidos en los artículos 13 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- e. **Pago definitivo.** Es el que deriva de la autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como la presenta, aceptando, en principio, que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que

puede ejercitar con posterioridad, no solo en relación con este pago, si no en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo. Ejemplos de este tipo de pagos los tenemos en los artículos 11 quinto párrafo, 108, 139, 154, 163, entre otros, de la Ley del Impuesto sobre la renta.

f. **Pago de anticipos.** Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuanto les corresponderá pagar al fisco a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquel se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta.

g. **Pago extemporáneo.** Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco. El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

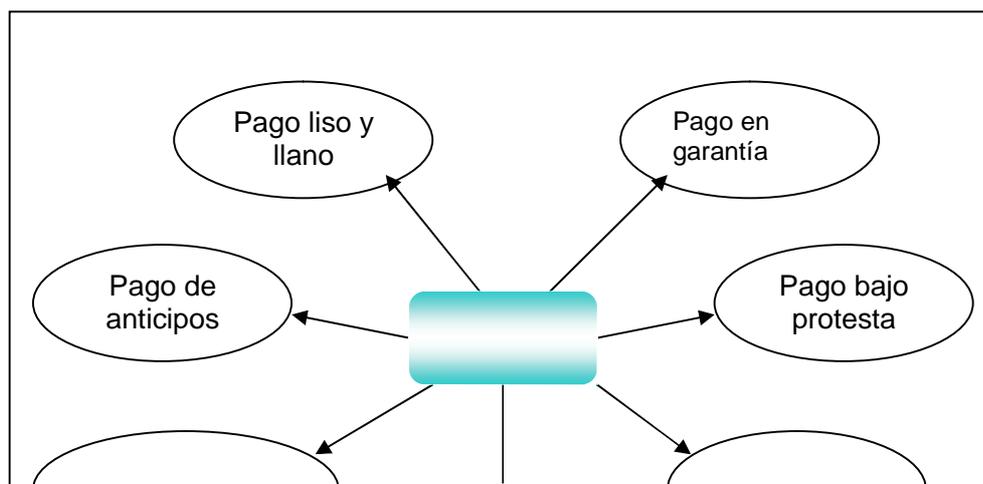


Figura 9.2. Clasificación del pago

9.3. Dación en pago

La dación en pago es otra **forma de extinguir** las obligaciones, y se presenta cuando el deudor con el consentimiento del acreedor, le entrega a éste una cosa distinta de la debida, quien la acepta con todos los efectos legales del pago. Esta figura se presenta como una excepción al principio de la exactitud en la sustancia de los pagos, según el cual, el deudor sólo puede entregar exactamente la cosa o prestación debida, y para el caso de que no se hubiere determinado con precisión, deberá entregar una de mediana calidad.

En la dación en pago, por convenio de las partes, el deudor entrega una cosa distinta de la debida, y el acreedor consiente en que con dicha entrega quede extinguida la obligación, en otras palabras, la dación en pago consiste en **sustituir el objeto** de la obligación **por otro, para satisfacer ésta**.

La teoría tradicional ha considerado siempre a la dación en pago como una excepción al principio de la exactitud en la sustancia a que nos hemos referido, es decir, como una modalidad del pago mismo.

En materia civil tenemos que el artículo 2095 del Código Civil Federal señala: "La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida".

La dación en pago como forma de extinción de las obligaciones en materia fiscal es excepcional, pues salvo los casos en que según el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación que en lugar de dinero, que no se logró por no haberse llegado al remate de bienes embargados, el fisco puede adjudicarse éstos, o cuando por excepcional convenio pueda igualmente el fisco aceptar bienes en especie, en cumplimiento de una obligación fiscal, esta forma de extinción de las obligaciones es muy rara.

Al efecto se establece en el ordenamiento citado que las adjudicaciones a favor del fisco federal tendrán la naturaleza de dación en pago según el artículo 191, mismo que hace referencia al artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación el cual señala que la Secretaría, por conducto de la propia Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales.

9.4. Compensación

Rafael De Pina⁴⁸ define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en la otra. De acuerdo con la anterior definición, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos,

⁴⁸ Rafael de Pina Vara, *Diccionario de derecho*

situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

Es requisito indispensable para que opere la compensación que las deudas recíprocas sea **líquidas y exigibles**, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

En México se admite la **compensación** como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código en comento, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañando la documentación que al efecto solicite la autoridad fiscal.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción de compensar y que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

El artículo 23 en cita prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución.

9.5. Prescripción

La prescripción es la **extinción del derecho de crédito** por el transcurso de un tiempo determinado.

El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos.

Como dice Margáin⁴⁹, si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el **término prescriptorio**. Un criterio es considerar que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. El otro criterio considerar que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que cometió la infracción desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

⁴⁹ Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que contaría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley y no debe perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica.

En términos generales, la legislación fiscal mexicana ha adoptado la segunda corriente. El segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que “El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido”.

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

[...]

Las leyes fiscales de las entidades federativas tienen disposiciones análogas.

No hay regla general para establecer cuál debe ser el plazo para la prescripción, por lo que varía de un Estado a otro según las políticas de cada uno. En México el plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, como se desprende del primer párrafo del artículo en comento, que dispone que “El crédito fiscal se extingue por prescripción en término de cinco años”.

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

del plazo. Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácticamente la existencia de la prestación. La hipótesis de la interrupción del plazo prescriptorio está prevista en el segundo párrafo del mismo artículo 146.

Consideramos que el plazo prescriptorio también podría suspenderse, la suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió.

Respecto a la suspensión e interrupción de la prescripción fiscal encontramos la siguiente Tesis del Tribunal Colegiado de Circuito.

CRÉDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN DEL. SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO (ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).⁵⁰

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

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

Asimismo es importante señalar que muchas veces la **autoridad hacendaria**, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o

⁵⁰ PRIMER TRIBUNAL. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás.

En el primer caso, cuando requiere documentación, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada.

En el segundo caso, cuando se notifica un crédito fiscal, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido cinco años.

En ambos casos, ocurre que tácticamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

Por lo anterior debemos recordar siempre que, la prescripción prevista en el Código Fiscal de la Federación, como una norma de derecho sustantivo, es susceptible de extinguir la obligación fiscal por el solo transcurso del tiempo.

9.6. Condonación

La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la **condonación**, que consiste en que la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con el relacionadas.

Al hablar del **sujeto activo** señalamos que la principal atribución del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias.

En materia de **contribuciones**, la hipótesis de condonación esta prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar, total o parcialmente, el pago de sus contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en esos casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En virtud de que la facultad que comentamos permite a la autoridad hacendaria declara extinguidos créditos fiscales, la condonación opera no solo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la acusación de los tributos, si no también en el campo de las multas que como sanciones se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas. En este caso la condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida económica del Estado; si no que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor.

En materia de **multas**, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Dispone también este

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

La **condonación** puede ser **parcial o total**. En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria.

En cambio la **condonación de multas** puede hacerse tanto en forma **general** como forma **individual**; esto último en virtud de que, como ya hemos señalado, la condonación de multas tiene como finalidad mitigar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción la situación concreta del infractor. Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procederá sólo en los casos que la misma considere que lo ameritan.

9.7. Cancelación

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se **extinga la obligación**:

- a) **el pago o**
- b) **la prescripción.**

La ley fiscal mexicana tiene esta orientación como se observa en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación que establece que la **cancelación de créditos** fiscales en las cuentas públicas, por **incosteabilidad en el cobro** o por **insolvencia** del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago.

Artículo 146-A

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

[...]

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

[...]

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

9.8. Confusión

Según al artículo 2206 del código civil federal, una obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa.

En el sentido en que deberíamos observar la confusión como forma de extinción de la obligación tributaria sería cuando el fisco es a la vez acreedor de sí mismo, como en aquellos casos en que el Estado se convierte en dueño de bienes gravados fiscalmente. En el caso previsto, no hay posibilidad de que el Estado cobre el impuesto, ya que asume el carácter de acreedor de sí mismo.

Cabe señalar que aunque se dice que en materia fiscal se presenta la confusión en la fusión de sociedades, cuando la empresa fusionante es acreedor o deudor de la empresa fusionada, originándose que al momento de la fusión la fusionante tenga la calidad de deudor y acreedor y por confusión de derechos se extinga la deuda aún y cuando no haya sido efectivamente pagada, a nuestro criterio, en este caso no estaríamos ante una extinción de obligaciones en materia tributaria, dado que en la misma no participa el Fisco, tan solo estaríamos hablando de una extinción de obligaciones entre particulares por confusión.

Para cerrar el tema podemos afirmar que no obstante que en materia tributaria el pago es el medio por excelencia para extinguir la obligación tributaria, existen otras formas que es importante conocer, toda vez que no necesariamente, se

tendrá que desembolsar efectivo para cumplirlas, con lo que esto conlleva, descapitalización para las personas físicas o morales, sino que en ocasiones se pueden dar bienes en especie (dación en pago); puede existir un saldo a favor del contribuyente con el cual cumplir con su obligación (compensación); el fisco puede haber perdido el derecho al cobro (prescripción); el mismo fisco renuncie a exigir el pago (condonación); se den de baja los créditos por incobrables (cancelación) o tenga el fisco la calidad de deudor y acreedor al mismo tiempo (confusión).

Bibliografía del tema 9

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada
FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

PINA Vara, Rafael. *Diccionario de Derecho*. Porrúa, México, 2004.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.
Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, t. XV, febrero de 2002, [Tesis: XV.1o.26 A _ Aislada]

Actividades de aprendizaje

A.9.1. Elabora un esquema que contenga las formas de determinación del crédito fiscal.

A.9.2. Elabora un cuadro sinóptico que contenga las formas de extinción de los créditos fiscales.

- A.9.3.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las formas de pago que admite la legislación federal fiscal.
- A.9.4.** Formula un cuadro sinóptico que contenga los requisitos para que opere la compensación.
- A.9.5.** Elabora un cuadro sinóptico donde señales las dos formas de condonación que establece el Código Fiscal de la Federación y las características de cada una.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué se entiende por pago?
2. Determina cuáles son los efectos del pago.
3. Explica las clases de pago liso y llano.
4. ¿Qué se entiende por pago provisional?
5. ¿Qué se entiende por pago de anticipos?
6. ¿Qué se entiende por pago definitivo?
7. Define qué se entiende por compensación.
8. Define qué se entiende por condonación.
9. ¿Cuál es el efecto de la cancelación de créditos fiscales?
10. Define qué se entiende por prescripción.
11. Define qué se entiende por confusión.

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza declarar extinguida la obligación.
	2. La condonación es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo
	3. La liquidación es la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega.
	4. La recaudación es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.
	5. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria.
	6. La prescripción es otra forma de extinguir las obligaciones, se presenta cuando el deudor, con el consentimiento del acreedor, le entrega a éste una cosa distinta de la debida aceptando todos los efectos legales del pago.
	7. La cancelación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos.
	8. La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado.
	9. La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro.
	10. Cuando se cancela un crédito sólo se puede extinguir la obligación a través de la prescripción.

TEMA 10. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá y comprenderá, cuándo se aplica el procedimiento administrativo de ejecución y las etapas que contiene hasta la aplicación del producto del remate, así como la procedencia de su suspensión.

Temario detallado

- 10.1. Concepto y justificación
 - 10.1.1. Concepto
 - 10.1.2. Justificación
- 10.2. El requerimiento de pago
- 10.3. El embargo
- 10.4. La valuación
- 10.5. El remate
- 10.6. La adjudicación y la aplicación del producto
- 10.7. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

Introducción

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes, que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos o la satisfacción de la obligación fiscal, sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad. Ante esta situación, ¿Cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será

compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad. Este principio ha quedado consagrado en la Constitución Política Mexicana, en el artículo 17, como uno de los derechos fundamentales del individuo o garantía individual. Por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales para la ejecución de sus propias resoluciones. Gabino Fraga⁵¹ menciona que

“esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas”, y más adelante menciona que “esta solución esta fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial”.

Como vimos en el capítulo anterior, una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, cuantificada en cantidad líquida, o sea que se haya precisado en su monto, ya sea por los contribuyentes o autoridades fiscales, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal, mismo que deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido el plazo establecido el crédito será exigible por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

10.1. Concepto y justificación

10.1.1. Concepto

El **procedimiento administrativo de ejecución**, también llamado procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

⁵¹ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*

Al respecto, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación señala que “las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

Se considera un procedimiento administrativo tanto **subjetiva** como **objetivamente**, en primera instancia porque quien lo ejecuta es la Administración y en segunda, porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque el mismo deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.⁵²

Este procedimiento, representa la facultad que tiene la autoridad fiscal para exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho: consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatorias para remate, el remate y la aplicación del producto para el remate.

Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución son las que tienen a su cargo la facultad de recaudar los créditos fiscales. Actualmente le corresponde dicha función, en lo que concierne a los créditos fiscales federales, al Servicio de Administración Tributaria, conocido con las siglas **SAT**.

⁵² Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*

A las autoridades recaudadoras o las que aplican el procedimiento administrativo de ejecución, indistintamente se les denomina “autoridad ejecutora”, “jefe de la oficina ejecutora”, “autoridad exactora” o “jefe de la oficina exactora”.

10.1.2. Justificación

Dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La exigibilidad del crédito fiscal, consiste en que el ente público esté debidamente facultado para **exigir** al contribuyente el **pago** de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Al fisco, por excepción, se le permite o se le dota de un procedimiento especial para el cobro de los créditos fiscales especial a su favor, sin necesidad de acudir a los tribunales del orden común; este procedimiento obviamente constituye un particularismo propio del Derecho Fiscal y en especial un privilegio de los créditos fiscales, en virtud de que los fines que persigue el estado requieren de manera oportuna y eficaz de los recursos económicos, para hacer frente a sus atribuciones.

Desde el siglo pasado se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales.

Sobre ello, la Suprema corte de Justicia siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucionales basándose, principalmente, en la opinión vertida por Ignacio L. Vallarta en su *Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva*.

Este problema ha sido largamente estudiado tanto en la doctrina administrativa como en la jurisprudencia. Gabino Fraga⁵³ expone que está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas. Por lo anterior, considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; sin embargo, considera que “este conflicto ha sido resuelto conforme con la necesidad de que el Estado puede realizar eficazmente sus atribuciones”.

10.2. El requerimiento de pago

Para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales las autoridades fiscales deberán exigir un **mandamiento de ejecución**, para que primeramente se requiera de pago al deudor, con el apercibiendo de que de no hacerlo se procederá al embargo de bienes.

El requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aun en el dominio de las relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante testigos. A continuación citamos la disposición expresa que faculta a la autoridad para exigir el pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución:

Artículo 145.

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

A partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del contribuyente para exigir el pago, y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo.

⁵³ Gabino Fraga, *op. cit.*

10.3. El embargo

El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no pueden hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea, por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los procedimientos de ejecución, aun de resoluciones judiciales, no son de ninguna manera actos judiciales, sino actos materiales por los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, en los casos en que hay oposición a la acción expedita de los miembros del poder judicial y por ello, considera que si en los casos judiciales la ejecución puede hacerse por el poder administrativo, no ve motivo para que, tratándose de una resolución administrativa, no pueda hacerse el embargo también por la misma autoridad administrativa.

A partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio para requerir el pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco; o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales. De este acto o diligencia se levantará un acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

El **embargo de bienes raíces**, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Dentro de la diligencia de embargo, se deberán respetar algunas formalidades a que debe sujetarse la autoridad fiscal, tales como las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, así como que al finalizar la misma diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados no se practicará éste, siempre y cuando se demuestre en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación.

La **intervención** es una medida que se da dentro del procedimiento administrativo de ejecución para obtener el pago de los créditos fiscales, cuando se embargan negociaciones. En estos casos el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador, con lo cual se permite que la negociación embargada continúe funcionando y se pretende que el contribuyente logre cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, también se establecen las obligaciones y las facultades de los interventores con cargo a caja o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes.

La intervención, en todo caso, se levantará cuando el **crédito fiscal** se hubiera **satisfecho** o cuando de conformidad con este Código se haya enajenado la negociación.

Asimismo, el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón de 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

Del embargo precautorio

Se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, y cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

El artículo 41 del Código Fiscal de la Federación señala en su fracción II que se procederá a embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o

cuando no atiende tres requerimientos de la autoridad, salvo si se trata de declaraciones en que basta con no atender un requerimiento.

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

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, éste quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, quedará firme.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad del mismo crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal, se levantará el embargo.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al realizado con motivo de la falta de atención de requerimientos por parte de los contribuyentes, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

10.4. La valuación

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación el caso de bienes inmuebles y de negociaciones, de conformidad con el artículo 175 de Código Fiscal de la Federación, en el cual se señala lo siguiente:

- ▲ Si se trata de inmuebles, será el avalúo.
- ▲ Si se trata de negociaciones, será el avalúo pericial.

- ▲ En los demás casos, la base será la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo.

A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial y en todos los casos, notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

Los avalúos citados se deberán elaborar conforme a las reglas que establezca el Reglamento Código Fiscal de la Federación.

10.5. El remate

El remate es el acto a través del cual se hace el pago del crédito fiscal mediante la adjudicación de bienes en subasta o almonedas al propio ejecutante o terceras personas, el mismo procede:

- ▲ A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese realizado el avalúo de los bienes que servirá de base para el remate.
- ▲ En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no paguen al momento del requerimiento.
- ▲ Cuando el embargado no proponga comprador antes de que se finque el remate.
- ▲ Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubiere hecho valer.

El remate se debe convocar para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquélla en que se determinó el precio que debe servir de base. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del mismo.

La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente. Además, la convocatoria se dará a

conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales; contendrá los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

Se considerará postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate. En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, en caso de existir excedentes una vez cubierta la totalidad de las erogaciones realizadas por el remate, se devolverán al contribuyente. Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados. La autoridad exactora también podrá enajenar a plazos los bienes embargados, con lo cual el embargado quedará liberado de la obligación de pago.

El artículo 178 del Código fiscal de la Federación establece que mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Asimismo, el artículo 192 señala que los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

- ▲ El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- ▲ Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

Es importante destacar que en tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y

recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable, derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

10.6. La adjudicación y la aplicación del producto.

Finalmente se lleva a cabo la aplicación de bienes, en la que ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del contribuyente, y sobre ello conviene señalar que, aunque la privación no constituye un acto que por su naturaleza intrínseca tenga los caracteres del acto jurisdiccional, de acuerdo con el sistema adoptado por nuestra Constitución, se ha puesto bajo la salvaguardia de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privado ninguna persona sin que aquéllos intervengan.

Fincado el remate y pagado el precio, se lleva acabo la **adjudicación y entrega** de los bienes rematados al adquiriente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se **cubrirán los créditos más antiguos**, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: gastos de ejecución; recargos; multas; e indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación, se le entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

10.7. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

El autor español Miguel Fenech⁵⁴ define la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como la detención que presenta su avance merced a causas exteriores, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

En México, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se rige por lo dispuesto en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, ellos prevén tanto una suspensión provisional como la suspensión definitiva.

Señala el artículo 65 del ordenamiento señalado que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación. Haremos caso omiso de la hipótesis de pago, pues con él se extinguirá el crédito fiscal y ya no habría lugar a suspender el procedimiento, sólo atenderemos a la hipótesis de garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, señalada en el artículo 144: “No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.”

La misma disposición establece que también se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución si se acredita, dentro de los plazos previstos, la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales.

⁵⁴ Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*

En caso de negativa o **violación** a la **suspensión** del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa válido y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal. El **superior jerárquico** aplicará en lo conducente las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación para el citado incidente de suspensión de la ejecución.

Es pertinente hacer notar que esta suspensión de procedimiento administrativo de ejecución sólo opera durante la tramitación de recursos administrativos y del juicio ante el **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa**, medios de defensa que regulan el Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, respectivamente; por lo tanto, si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotados el recurso administrativo y el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación continúa en juicio de amparo, la suspensión de la ejecución debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.

Hemos tratado en el desarrollo de este tema las fases del procedimiento mediante el cual la autoridad fiscal hará exigible que el crédito fiscal, mismas que en su conjunto se denominan, procedimiento administrativo de ejecución.

Bibliografía del tema 10

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

PINA Vara, Rafael de. *Diccionario de derecho*. Porrúa, México 2004.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

Actividades de aprendizaje

- A.10.1.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las etapas que se desarrollan en el procedimiento administrativo de ejecución.
- A.10.2.** Formula un esquema que contenga los supuestos para que se proceda al embargo precautorio.
- A.10.3.** Elabora un cuadro sinóptico donde establezcas las formas de avalúo que corresponden para cada tipo de bien embargado.
- A.10.4.** Formula un esquema que contenga los supuestos para que se proceda al remate.
- A.10.5.** Elabora un esquema que tenga los supuestos para que se proceda a la enajenación de bienes fuera de remate.
- A.10.6.** Elabora un cuadro sinóptico en donde se detalle el orden de la aplicación del producto del remate.

Cuestionario de auto evaluación

1. Expresa qué se debe entender por procedimiento administrativo de ejecución.
2. Señala en qué consiste la exigibilidad del crédito fiscal.
3. Indica a qué autoridades fiscales les corresponde llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.
4. Menciona en qué momento procede el requerimiento de pago.
5. Menciona qué se entiende por embargo precautorio.
6. Menciona qué es el embargo.
7. Menciona la diferencia entre el embargo precautorio y el embargo definitivo.

8. Expresa qué se entiende por intervención.
9. Menciona cuántos tipos de intervención existen.
10. Señala qué se entiende por remate.
11. Señala qué se entiende por enajenación fuera de remate.
12. Mencione cuál es el destino de los excedentes después de haberse cubierto el crédito fiscal.

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. El procedimiento administrativo de ejecución es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva
	2. Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución son las que tienen a su cargo la facultad de recaudar los créditos fiscales, en este caso al SAT.
	3. El procedimiento de ejecución consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo que se señaló en las disposiciones respectivas
	4. A partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio para requerir el pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes
	5. Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, bajo su responsabilidad, por las autoridades judiciales.
	6. El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en

	atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate
	7. La valuación es una medida que se da dentro del procedimiento administrativo de ejecución como forma para obtener el pago de los créditos fiscales, cuando se embargan negociaciones
	8. El artículo 172 del Código Fiscal de la Federación señala que las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal,
	9. Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para realizarla. Si se trata de inmuebles será el avalúo pericial.
	10. La adjudicación es el acto a través del cual se hace el pago del crédito fiscal mediante la adjudicación de bienes en subasta o almonedas, al propio ejecutante o terceras personas.

TEMA 11. GARANTÍAS DEL INTERÉS FISCAL

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá y comprenderá las formas en que la autoridad y las personas físicas y morales, pueden garantizar el pago de un crédito fiscal existente o latente, con el fin de proteger el interés del fisco federal.

Temario detallado

- 11.1. Finalidad de las garantías
- 11.2. Tipos de garantías
- 11.3. Conceptos que abarca la garantía
- 11.4. Procedimiento de la garantía del interés fiscal
 - 11.4.1. Cuándo procede la garantía
 - 11.4.2. Plazos para garantizar el interés fiscal
 - 11.4.3. Efectividad de las garantías
 - 11.4.4. Cancelación, disminución o sustitución de las garantías

Introducción

“Garantizar el interés fiscal” debe entenderse como la posición que asume el contribuyente de ofrecer la certeza de que cubrirá al fisco los créditos que adeuda cuando se establece un estado de excepción, es decir, el contribuyente le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía.

Por lo anterior, cuando los contribuyentes garantizan el interés fiscal de los créditos fiscales, la autoridad no puede ejecutar los actos administrativos tendientes a la recuperación de los créditos.

Una vez que concluye la situación de excepción se procede a la cancelación de la garantía, haciéndola líquida o dejándola sin efectos.

11.1. Finalidad de las garantías

El contribuyente deberá ofrecer garantía del interés fiscal sobre los créditos que determine la autoridad con el objeto de detener el procedimiento administrativo de ejecución, cuando lleve a cabo algún recurso con o contra la autoridad o, en su caso, cuando requiera obtener el beneficio de pagar a plazo las contribuciones que adeude. Esta situación implica para el fisco garantizar el cobro de los créditos fiscales.

Como hemos señalado, cuando los contribuyentes garanticen el interés fiscal de los créditos fiscales, la autoridad fiscal no podrá ejecutar los actos administrativos tendientes a la recuperación de los créditos.

La misma autoridad vigilará que las garantías sean suficientes en cualquier momento en que el crédito fiscal esté vigente, si no es suficiente, procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía. Asimismo, cuando se garantice el interés fiscal, el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

11.2. Tipos de garantías

De acuerdo con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- a. **Depósito en dinero**, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes, que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal, en las instituciones de crédito o casas de bolsa autorizadas para operarlas.
- b. **Prenda o hipoteca**.
- c. **Fianza** otorgada por institución autorizada, no gozará de los beneficios de orden y excusión.

- d. **Obligación** solidaria asumida un por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e. **Embargo** en la vía administrativa.
- f. **Títulos valor** o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación en los artículos 60 al 68 establece los requisitos específicos que se deberán reunir para cada tipo de garantía.

11.3. Conceptos que abarca la garantía

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Se establece en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que en los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado cuando no se pague dentro del plazo legal.

Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no lo hiciere, exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes.

11.4. Procedimiento de la garantía del interés fiscal

11.4.1. Cuándo procede la Garantía

El artículo 142 del Código Fiscal de la Federación señala que procede la garantía del interés fiscal cuando:

- a. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- b. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- c. Se solicite la aplicación del producto, cuando se reclamen derechos de prelación en el cobro.
- d. En los demás casos que señalen el Código y las leyes fiscales.

De acuerdo con el último párrafo del artículo citado, no se podrá otorgar garantía respecto del gasto de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por estos; o sea, que salvo la excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

Conforme al artículo 135 de la **Ley de Amparo**, tratándose de juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la suspensión contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que se cobren ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda. Para estos efectos, el Tribunal Federal

en comento, no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago.

11.4.2. Plazos para garantizar el interés fiscal

Los plazos para garantizar el interés fiscal están relacionados directamente con determinados momentos o circunstancias dados en los procedimientos que realiza la autoridad fiscal o que se realizan ante ella:

- a. **Notificación de resolución que contiene crédito fiscal.** De conformidad con lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, la garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal.
- b. Para la **suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.** Según el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para poder garantizar el interés fiscal, con la finalidad de que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es de 45 días contando a partir de aquél en que surta efectos la notificación que determinó el crédito fiscal, o de 15 días si se trata de la determinación de las cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social.
- c. **Pagos a plazos.** En caso de pago a plazos de los créditos fiscales, ya sea en parcialidades o diferido, la autoridad fiscal, una vez recibida la solicitud de autorización por parte de los contribuyentes la autoridad, exigirá la garantía del interés fiscal con relación a 80% del monto total del adeudo, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado. En este caso

específico se establece que la autoridad fiscal podrá dispensar la garantía del interés fiscal en los casos que señalados.

- d. Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el **recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias** previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

11.4.3. Efectividad de las Garantías

Las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por terceros y el embargo en la vía administrativa se harán efectivas a través del **Procedimiento Administrativo de Ejecución**.

Cuando la garantía hubiera consistido en depósito de dinero, una vez que el crédito fiscal quede firme, se hará efectivo por mandato de la **Autoridad Fiscal**.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, esta garantía se hará efectiva a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución en las siguientes formas:

- a. La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando a la fianza, copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competentes de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un apoderado para recibir requerimiento de pago y el domicilio para tal efecto, debiendo informar sobre los cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes a aquél en que ocurran. La citada información se proporcionará en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de

la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

- b. Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la SHCP que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.

En el caso de que las instituciones de fianzas interpongan medios de defensa en contra del requerimiento de pago y no obtengan resolución favorable, las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que se paguen dichas cantidades. Asimismo, causarán recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno.

11.4.4. Cancelación, disminución o sustitución de las Garantías

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este Reglamento, esto es que se haya cubierto el interés fiscal de la federación.

Cabe señalar que las mismas podrán disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

En los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si la impugnación del crédito fiscal no es total, sólo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto de la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. También prevé este precepto legal que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

El artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que las garantías otorgadas para garantizar el interés fiscal se cancelarán por las situaciones siguientes:

- a. Sustitución de garantía.
- b. Pago del crédito fiscal.
- c. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- d. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

Por último el artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que para efectos de la cancelación, disminución o sustitución de una garantía el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La **cancelación de las garantías** en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en registro público se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

Hemos abordado en el presente tema la garantía del interés fiscal, misma que debe entenderse como la posición que asume el contribuyente de ofrecer la certeza de que cubrirá los créditos fiscales, con el objeto de detener el procedimiento administrativo de ejecución cuando lleve a cabo algún recurso con o contra la autoridad o, en su caso, cuando requiera obtener el beneficio de pagar a plazo las contribuciones que adeuda.

Bibliografía del tema 11

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

- A.11.1.** Formula un esquema que contenga los supuestos en los cuales procede garantizar el interés fiscal de la federación.
- A.11.2.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las formas de garantizar el interés fiscal.
- A.11.3.** Formula un cuadro sinóptico que contenga los actos que detonan la garantía del interés fiscal y los plazos para cada caso.
- A.11.4.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las formas de garantizar el interés fiscal.
- A.11.5.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las formas de hacer efectiva la garantía del interés fiscal.
- A.11.6.** Formula un cuadro sinóptico que contenga las formas de cancelar la garantía del interés fiscal.

Cuestionario de auto evaluación

1. Menciona qué se debe entender por garantía del interés fiscal.
2. Menciona la finalidad de la garantía del interés fiscal.
3. Expresa qué conceptos debe comprender la garantía de interés fiscal de la federación.
4. Señala los tipos de garantías que contempla el Código Fiscal de la Federación.
5. ¿Ante quién se debe garantizar el interés fiscal?
6. ¿Qué procede cuando, conforme a la actualización del crédito fiscal y sus accesorios, la garantía se vuelve insuficiente?
7. ¿En qué plazo se debe garantizar el interés fiscal para solicitar la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución?
8. ¿En qué plazo se deberá garantizar el interés fiscal cuando se interpone el recurso de revocación?
9. ¿En qué momento se harán efectivas las garantías del interés fiscal?
10. ¿Qué garantías se harán efectivas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución?
11. ¿Cómo se hace efectiva la fianza a favor de la Federación?
12. ¿Cuándo procede la cancelación de la garantía del interés fiscal?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. El contribuyente deberá ofrecer garantía del interés fiscal sobre los créditos que determine la autoridad, con el objeto de detener el procedimiento administrativo de ejecución.
	2. En determinados casos las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.
	3. Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.
	4. Algunos tipos de garantías son: depósito en dinero, fianza, embargo en vía administrativa.
	5. La fianza deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.
	6. La garantía del interés fiscal no procede cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
	7. El embargo en vía administrativa procede cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
	8. Cuando la garantía consiste en depositar dinero, una vez que el crédito fiscal quede firme, se hará efectiva a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.
	9. Las garantías otorgadas para garantizar el interés fiscal se pueden cancelar por situaciones como: sustitución de garantía o pago del crédito fiscal entre otras.
	10. La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en registro público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

TEMA 12. INFRACCIONES FISCALES

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá y comprenderá las infracciones en que pueden incurrir las personas físicas y morales en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y las formas en que la autoridad puede sancionar en aquellos casos que se presenten.

Temario detallado

- 12.1. Concepto
- 12.2. Clasificación de las infracciones
- 12.3. Infracciones previstas por el Código Fiscal de la Federación
- 12.4. Sanciones
 - 12.4.1. Concepto
 - 12.4.2. Clasificación
 - 12.4.3. Finalidad de las sanciones fiscales
 - 12.4.4. Relaciones entre el deber primario y el constitutivo de la sanción
- 12.5. Cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales

Introducción

Toda obligación impuesta por la ley debe estar provista de la respectiva sanción para el caso de incumplimiento y que estimule la observancia de la misma y el cumplimiento oportuno del deber impuesto por la norma jurídica.

En el Derecho Fiscal se imponen obligaciones de dar, de hacer o de no hacer, por lo tanto él mismo está provisto por los medios adecuados para exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, se establece que al **incumplir su obligación**, el contribuyente se hace acreedor a una sanción o pena, ya que de no ser así, el cumplimiento de la obligación sería potestativo y no obligatorio para el particular.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como **violación punible** tanto en el campo de las infracciones administrativas como en el de los delitos y, desde luego, la graduación de la pena varía en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo.

A las infracciones y delitos en materia fiscal les serán aplicables los principios generales del Derecho Penal común.

Es por ello que las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sancionan con multas económicas que varían según el tipo de obligación incumplida; los delitos fiscales se sancionan con prisión, es decir, privación de la libertad, que varía según se trate de una tentativa inacabada o del delito consumado y, en el caso de delito continuado, la pena podrá incrementarse hasta por una mitad más de la que resultará aplicable.

Si observamos lo establecido en el Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, podremos decir que en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales son los **castigos**, es decir las penas, ya sean personales o patrimoniales.

Es importante precisar que en materia fiscal, para poder determinar cuándo estamos en presencia de una infracción fiscal o un delito fiscal, debemos atender a la sanción que corresponda. Si la sanción es de carácter **económico**, se trata de una contravención o infracción; y si la sanción es de carácter **corporal** se está en presencia de un delito fiscal.

En materia fiscal se puede dar el caso de que con la misma conducta se cometa una infracción o un delito fiscal, como en el contrabando. Hay una infracción y un delito fiscal; la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la

autoridad fiscal y la sanción recaída al delito será impuesta por la autoridad judicial.

12.1. Concepto

En un contexto general se dice que la infracción consiste en el incumplimiento de la norma que establece una obligación que habrá de cumplir el administrado y que conlleva una sanción.

Rodríguez Lobato⁵⁵ establece que la infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.

Refugio de Jesús Fernández⁵⁶ señala que como infracción todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben.

La infracción fiscal es definida por López Velarde⁵⁷ como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

El Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 71 que el **infractor** será la persona que realice los supuestos establecidos como infracciones, así como la que omita el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales.

Los **caracteres necesarios** para que exista una infracción son: la conducta, el resultado, el nexo causal, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.

1. La **conducta** es la manifestación de la voluntad que mediante una acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera,

⁵⁵ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*

⁵⁶ Refugio de Jesús Fernández Martínez, *Derecho Fiscal*

⁵⁷ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*

deja sin modificación ese mundo externo cuyo cambio se espera. En otras palabras, la manifestación de la voluntad, es la voluntad externa del hombre, lo que supone que mientras no exteriorice su resolución de cometer un ilícito fiscal, no puede ser castigado. Puede consistir en la acción u omisión.

2. El **resultado** es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad o por la mutación de ese mundo exterior debido a una acción esperada que no se ejecuta.
3. El **nexo causal** (entre la conducta y el resultado) debe existir para que una conducta infractora se le pueda imputar a alguien.
4. La **antijuridicidad** significa que la conducta manifestada es contraria a lo que establecen las disposiciones fiscales, la contradicción entre la conducta y el derecho.
5. La **tipicidad** consiste en que la conducta infractora encuadre perfectamente con el supuesto previsto por la norma fiscal como infracción a la ley fiscal.
6. La **culpabilidad**, es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible o sancionable, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretenda un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible.
7. La **punibilidad** significa que exista una pena o sanción prevista por la ley correspondiente a la conducta infractora.

12.2. Clasificación de infracciones

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que en materia fiscal existen varias clasificaciones de las infracciones, de las cuales citaremos sólo algunas.

Raúl Rodríguez⁵⁸ las infracciones se clasifican como sigue:

- e. **Delitos y faltas.-** Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.
- f. **Instantáneas y continuas.-** Las primeras son aquéllas en las que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consumen y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquéllas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse, sino hasta que cesa la conducta
- g. **Simple y complejas.-** Las primeras son aquéllas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquéllas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales
- h. **Leves y graves.-** Las primeras son aquéllas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquéllas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la evasión fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal

Refugio de Jesús Fernández⁵⁹ en su libro *Derecho Fiscal*, señala los tipos de infracciones fiscales, atendiendo a la **sanción** correspondiente, que a continuación se citan:

- a. **Omisiones a las disposiciones fiscales sin el ánimo de evadir las prestaciones fiscales.** No existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales. Se

⁵⁸ Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*,

⁵⁹ Refugio de Jesús Fernández Martínez, *op. cit.*

presenta por ejemplo, cuando no se da el aviso de cambio de domicilio oportunamente, pero se continúa cumpliendo normalmente con las demás obligaciones fiscales.

Se les llama también infracciones de omisión o infracciones leves y la sanción es de carácter económico, ya sea una cantidad fija o mínima, misma que es impuesta por la autoridad administrativa.

- b. **Infracciones fiscales** propiamente dichas o en sentido estricto. Son aquellas que traen como consecuencia la evasión deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza.

Se les llama también **infracciones de comisión** o graves, y la sanción económica se realiza en función del monto de lo evadido y, al igual que la anterior, es impuesta por la autoridad administrativa.

- c. **Delitos fiscales.** Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de los créditos fiscales, existe dolo o mala fe. En este caso se presenta la intención de evadir las prestaciones fiscales y la sanción es de carácter corporal, teniendo como peculiaridad el ser impuesta por la autoridad judicial.

Emilio Margáin⁶⁰ señala que antes de entrar al estudio de cada una de las sanciones que ha adoptado el Derecho Tributario, es conveniente clasificar, para su mejor entendimiento, las transgresiones o infracciones que originan su imposición.

- a. **Infracciones de omisión o de contravención, infracciones de comisión o intencionales.** La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viole una

⁶⁰ Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*

disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al Erario; no existe dolo o mala fe de su parte, si no a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones. Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como aquéllas cometidas en pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública. Por ejemplo: Alterar la contabilidad, exhibir un documento falso, alterar balances o inventarios; proporcionar informes falsos; no declarar los ingresos reales.

- b. **Infracciones instantáneas e infracciones continuas.** Las primeras son las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen; Por ejemplo: No presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se comenten, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos; por ejemplo: llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente habitual.

- c. **Infracciones simples e infracciones complejas.** Las infracciones simples son las que son solo acto u omisión se viola una sola disposición. Las complejas son las que son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción. Por ejemplo, la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración para el pago del impuesto sobre la renta que origina a su vez la omisión del pago de impuesto al valor agregado.

d. **Infracciones leves e infracciones graves.** Las infracciones leves son los actos u omisiones de particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

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

12.3. Infracciones previstas por el Código Fiscal de la Federación

En el capítulo I del título IV del Código Fiscal de la Federación se establecen las infracciones en materia fiscal, mismas que se enuncian en la clasificación que se muestra a continuación:

TIPO DE INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN	FUNDAMENTO LEGAL
Omisión de contribuciones	Por omisión en el pago de contribuciones.	Artículo 76 y 78 CFF.
Pérdidas fiscales	Declaración de pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas.	Artículo 76 CFF.
Devoluciones, acreditamientos y compensaciones	Cuando se realice cualquiera de estos actos de manera improcedente.	Artículo 76.
Errores aritméticos	En el caso de errores aritméticos incurridos en declaraciones.	Artículo 78 CFF.
Registro Federal de Contribuyentes	Relacionadas con el RFC.	Artículo 79 CFF.
Declaraciones	Relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, de presentar declaraciones, solicitudes o avisos y constancias.	Artículo 81 CFF.

TIPO DE INFRACCIÓN	DESCRIPCIÓN	FUNDAMENTO LEGAL
Contabilidad	Respecto a la obligación de llevar la contabilidad.	Artículo 83.
Instituciones de Crédito	Respecto de obligaciones fiscales que tengan que cumplir las instituciones de crédito.	Artículo 84-A.
Usuarios de Servicios Financieros	Cometidas por usuarios de servicios públicos y cuenta habientes bancarios.	Artículo 84-C.
Factoraje	Con relación a la cesión de créditos mediante factoraje.	Artículo 84-E.
Casas de Bolsa	En las que pueden incurrir las casas de bolsa al no expedir estados de cuenta con requisitos	Artículo 84-G.
Facultades de Comprobación	Tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación.	Artículo 85.
Marbetes o precintos	Con relación a los marbetes o precintos de bebidas alcohólicas.	Artículo 86-A.
Control físico	De los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, por no llevar el control físico a que se refiere la Ley del IEPS o llevarlo en forma distinta.	Artículo 86-E.
Funcionarios públicos	Cometidas por funcionarios públicos.	Artículo 87.
De terceros	Cometidas por terceros o sujetos ajenos a la relación tributaria.	Artículo 89.
Otras	Varias	Artículo 91.
Contador Público Autorizado	Cuando no observe alguna omisión de contribuciones en su dictamen, habiéndolas.	Artículo 91-A.
Contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal	Es infracción de los contadores, abogados o cualquier otro asesor en materia fiscal, no advertir a los destinatarios de la opinión que otorgue por escrito, si el criterio contenido en la misma es diverso a los criterios que en su caso hubiere dado a conocer la autoridad fiscal.	Artículo 91-C.

Cuadro 12.1. Clasificación de Infracciones establecidas en el CFF.

12.4. Las sanciones

12.4.1. Concepto

Sanción es la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumpla con el mandato legal.

Constituyen en un principio amenazas con las que se pretende disuadir al contribuyente de que cometa las infracciones, y al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor, persiguiendo escarmentarle para evitar que reincida, así como ejemplaridad para los que no han cometido infracciones a las disposiciones fiscales.

12.4.2. Clasificación

Fonrouge⁶¹ en su obra *Derecho Financiero* señala que las sanciones se clasifican en dos clases:

- a. Tomando en cuenta la autoridad que la impone.
 - **Sanciones administrativas.** Son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal con motivo de la violación a disposiciones del mismo tipo, como las que impone la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Economía, entre otras.
 - **Sanciones administrativas fiscales.** Son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.
 - **Sanciones judiciales.** Son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).

- b. Desde el punto de vista de su naturaleza.
 - **Principales.** Son las que existen por sí mismas y, a su vez, se dividen en:
 - **Pecuniarias.** Son las que tienen un contenido económico, o sea, afectan al patrimonio del contribuyente:
 - Multas

⁶¹ Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*

- Recargos (algunos autores le niegan el carácter de sanción)
- Gastos de ejecución
- Indemnización de 20% por el pago de cheques
- La confiscación de bienes.

→ **Privativas de la libertad.** Son las penas corporales, como la prisión.

➤ **Accesorias.** Son las que existen como consecuencia de la infracción principal.

- Decomiso de objetos y mercancía.
- Inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones.
- Suspensión de empleos.
- Intervención permanente.
- Clausura.

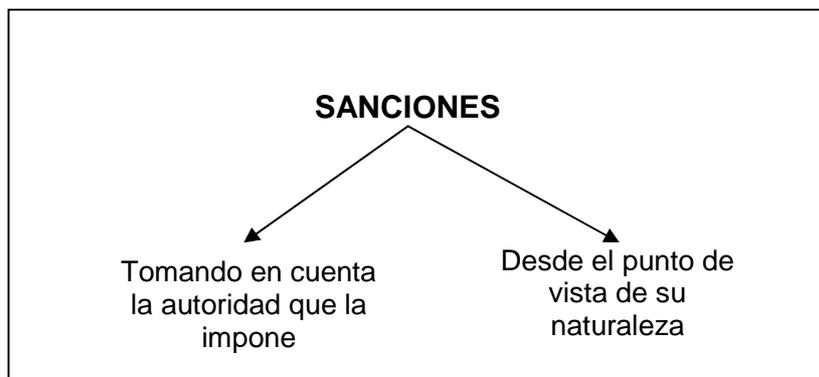


Figura 12.1. Clases de sanciones según Fonrouge

Por otra parte Rodríguez Lobato⁶² clasifica a las sanciones en:

a. Sanción Administrativa

Se puede definir a la sanción administrativa como el castigo que aplica la autoridad, a través del derecho, a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad.

Las sanciones administrativas tienen una diversa gama, que va desde las nulidades de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de concesiones, la multa, hasta llegar, en el caso de México, a la privación de la libertad, sin que esta pueda exceder de 36 horas.

Al respecto el artículo 21 Constitucional, señala que:

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

En los últimos años se han incorporado mayores obligaciones impositivas y mayores sanciones, así es como la autoridad fiscal trata de inducir al contribuyente para cumplir con sus deberes fiscales.

b. Sanción Penal

Las sanciones penales implican para el infractor una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, sea la libertad personal o una parte de su patrimonio, que por tanto tienen un carácter represivo y persiguen propósitos intimidatorios y aflictivos.

Entre las diversas sanciones, la única propiamente penal es la privación de la libertad, que es impuesta por la autoridad judicial. La multa y otras sanciones administrativas pueden ser impuestas por la autoridad que resulte afectada.

⁶² Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*

La principal diferencia entre las sanciones administrativas y las sanciones penales reside en que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con un policía que estará bajo su autoridad y mando inmediato.

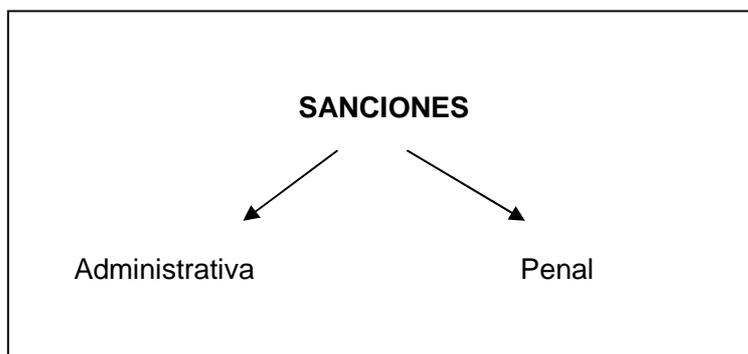


Figura 12.2. Clases de sanciones según Rodríguez Lobato

12.4.3. Finalidad de las sanciones fiscales

Refugio Fernández⁶³ señala que la finalidad de la sanción en materia fiscal, es la de evitar prácticas de los contribuyentes que tienden a evitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo a su vez de carácter preventivo y represivo.

Se persiguen esencialmente los siguientes objetivos:

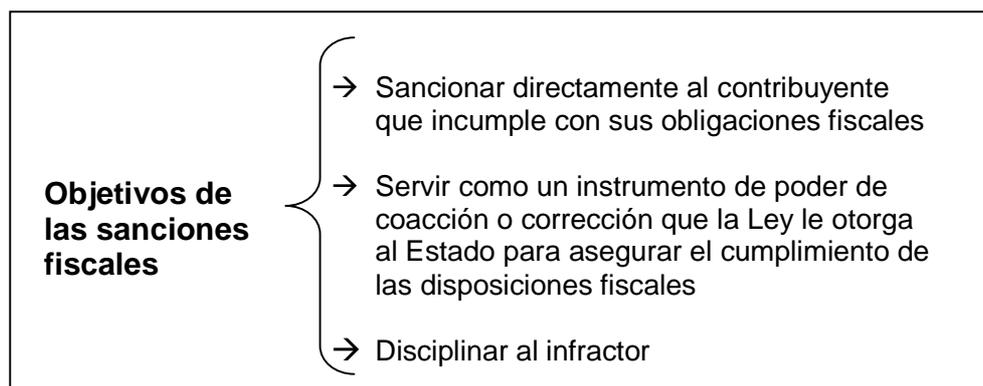


Figura 12.3. Finalidad de las sanciones fiscales

⁶³ Refugio de Jesús Fernández Martínez, *op. cit.*

Por su parte Emilio Margáin⁶⁴ señala que la finalidad que se busca con la sanción en el Derecho Tributario es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Para Méndez Aparicio⁶⁵ la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y, finalmente, una fuente de recursos independientes.

Es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario –al igual que el particular en el Derecho Privado– perciba interés por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una cuenta de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.

12.4.4. Relaciones entre el deber primario y el constitutivo de la sanción

En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción. El incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber constitutivo de la sanción.

Por lo anterior se asevera que existe una relación entre el deber primario y el constitutivo de la sanción, mismo que se resume como sigue:

a. **Coincidencias.** Cumplimiento forzoso, debido a que el fin de ambos, consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida.

⁶⁴ Emilio Margáin Manautou, *op. cit.*

⁶⁵ *Ibid.*

b. Diferencias.

- **Indemnización.** Tiene como fin obtener del sancionado una prestación económica equivalente al deber jurídico primario.
- **Castigo.** Su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento de un deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.

En el caso de nuestra legislación, adicionalmente a la descripción de las infracciones y delitos y al señalamiento de la pena aplicable, se establecen ciertas reglas para el ejercicio del poder sancionador del Estado.

El artículo 50 del Código Fiscal de la Federación dispone que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El examen de esta disposición nos confirma que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no se considera como sanción.

Si el precepto en comento señala por un lado que se aplicarán las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y, por otro lado, señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente se indica que esto no es una sanción.

12.5. Cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales

En el caso de infracciones, destaca el supuesto contenido en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; indica que el cumplimiento no será

espontáneo en caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, o bien que la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaría o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, pendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

Hemos visto que el incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, se tipifica como violación punible tanto en infracciones administrativas como en delitos. Asimismo, conocemos que, la graduación de la pena varía en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo y que existen casos en los cuales, no obstante habernos situado en la situación o hipótesis de infracción, si cumplimos espontáneamente, no nos haremos acreedores a sanción alguna.

Bibliografía del tema 12

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

- A.12.1.** Elabora un mapa conceptual de los principales puntos que aborda este tema.
- A.12.2.** Elabora un cuadro sinóptico donde señales las definiciones de infracción que se citan.
- A.12.3.** Elabora un esquema que contenga las consecuencias a las cuales queda sujeto todo infractor fiscal.
- A.12.4.** Formula un cuadro sinóptico que contenga los caracteres de la conducta infractora.
- A.12.5.** Elabora un esquema que contenga los tipos de infracciones atendiendo a la sanción.
- A.12.6.** Formula un esquema que contenga las infracciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
- A.12.7.** Elabora un cuadro sinóptico que contenga las sanciones tomando en cuenta la autoridad que las impone.
- A.12.8.** Elabora un cuadro sinóptico que contenga las sanciones desde el punto de vista de su naturaleza.

Cuestionario de auto evaluación

1. Define qué se entiende por infracción fiscal.
2. Señala los caracteres que se requiere integrar para que exista la infracción.
3. Expresa qué se entiende por infractor fiscal.
4. Señala los tipos de infracciones fiscales de acuerdo con Margáin.
5. Señala la clasificación de infracciones de acuerdo con Rodríguez Lobato.
6. Expresa el concepto de sanción fiscal.
7. Menciona cuál es la finalidad de las sanciones fiscales.
8. Señala los tres objetivos fundamentales de las sanciones.
9. Señala las relaciones entre el deber primario y el constitutivo de la sanción.
10. Señala los tipos de sanciones teniendo en cuenta la autoridad que las impone
11. Señala los tipos de sanciones de acuerdo a su naturaleza.

12. Señala qué se entiende por cumplimiento espontáneo.

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. Los delitos fiscales se sancionan con multas económicas que varían, según el tipo de obligación incumplida.
	2. Las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sancionan con privación de la libertad, que varia según se trate de una tentativa inacabada o del delito consumado
	3. En el caso de delito continuado, la pena podrá incrementarse hasta por una mitad más de la que resultará aplicable
	4. En materia fiscal, si una sanción es de carácter corporal se trata de una contravención o infracción
	5. En materia fiscal, si una sanción es de carácter económico se está en presencia de un delito fiscal.
	6. Los caracteres necesarios para que exista una infracción son la conducta, el resultado, el nexo causal, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.
	7. Las infracciones fiscales son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de los créditos fiscales, existe dolo o mala fe.
	8. La sanción penal es el castigo que se aplica a las violaciones de los ordenamientos administrativos pretendiéndose por medio de ésta, asegurar el cumplimiento de los deberes que tienen los ciudadanos con respecto a la sociedad.
	9. Las Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales
	10. La indemnización tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario.

TEMA 13. DELITOS FISCALES

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conceptualizará los delitos fiscales en que pueden incurrir las personas físicas y morales, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, identificando y comprendiendo su elemento constitutivo, las reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales, y su clasificación de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

Temario detallado

13.1. Definición

13.2. Tipos penales fiscales

13.2.1. Contrabando

13.2.2. Conductas inaceptables que se castigan igual que el delito de contrabando

13.2.3. Delito de defraudación fiscal

13.2.4. Delitos sancionables con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal

13.2.5. Otros tipos

13.3. Responsables de los delitos fiscales

13.4. Reseña del procedimiento penal

13.4.1. Requisitos de procedibilidad

13.4.2. Calificativa del delito

13.5. Participación del fisco en materia de delitos

13.6. Sanciones

Introducción

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes deben traer consigo, y en efecto traen como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen

al llamado Derecho Penal Fiscal que, según Mario Pugliese⁶⁶, establece normas y principios substanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la administración tributaria federal.

13.1. Definición

El **delito** es una violación a las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos ya que ataca no sólo al ofendido sino a toda la comunidad.

Refugio de Jesús Fernández⁶⁷ señala que se entiende por delito todo acto u omisión que sancionen las leyes penales, en este caso las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que determinen qué conductas de los contribuyentes constituyen un delito de carácter fiscal.

El **ilícito administrativo** consiste en una conducta anti-administrativa, una oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado; en cambio, en el delito hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan por sí mismos de la protección jurídica penal.

Normalmente se establece que en materia fiscal es la naturaleza de la sanción, ya sea pecuniaria o corporal, la que determina cuándo estamos frente a una infracción o un delito fiscal o frente a ambos.

Sin embargo es importante aclarar, antes de continuar, cuál es la diferencia entre delito e infracción administrativa, para lo cual citamos la comparación que realiza Rodríguez Lobato⁶⁸:

⁶⁶ Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero*

⁶⁷ Refugio de Jesús Fernández Martínez, *Derecho Fiscal*

⁶⁸ Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho Fiscal*,

Delito	Infracción Administrativa
El fin del Derecho Penal común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social.	El fin del Derecho Penal administrativo es asegurar el orden administrativo y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa.
El delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a la luz terna de la moral.	La contravención es una conducta prohibida u ordenada por razones de conveniencia o utilidad pública.
Con el delito se violan reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos.	La contravención ataca reglas encaminadas a proteger la prosperidad de la administración.
El delito es un ataque al derecho ajeno que requiere la producción de un daño y la intención de dañar.	La contravención importa un peligro posible, simplemente temido, aunque el mal no se haya producido ni haya sido inminente.
El delito es un ataque al orden jurídico que la ley quiere reestablecer.	La contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar con el interés colectivo.

Cuadro 13.2. Delito e Infracción Administrativa

13.2. Tipos penales fiscales

Como hemos abordado en el tema anterior, se entiende como infracción fiscal toda modalidad de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una trasgresión de las normas jurídicas de las cuales derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Tributaria para dar efectividad a los créditos fiscales.

Los **delitos fiscales** son aquellos ilícitos o infracciones en sentido extenso, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como las que involucran privación de la libertad.

Es por ello que al igual que para las contravenciones, que le corresponde atender a la autoridad administrativa, tratándose de delitos fiscales que verá la autoridad judicial, debemos citar los elementos o caracteres que lo deben configurar: la conducta, el resultado, el nexo causal, la tipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad. En este caso abordaremos tan solo el elemento de la tipicidad.

Fernando Castellanos Tena⁶⁹ menciona que la **Tipicidad** es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la Ley, la conciencia del comportamiento con el descrito por el Legislador. En suma la adecuación de un hecho, a la hipótesis legislativa.

Por otra parte señala que si admitimos que el tipo es la razón de ser de la antijuricidad, hemos entonces de atribuirle un verdadero carácter delimitado y de trascendental importancia en el Derecho, por no haber delito sin tipo legal.

Mariano Jiménez Huerta⁷⁰ describe a la Tipicidad como una adecuación típica, lo cual significa el encuadramiento de la conducta principal en un tipo de delito y subordinación o vinculación al mismo de las conductas accesorias.

En tanto, el **tipo** es el presupuesto general del delito, dando lugar a la fórmula: *Nullum Crime Sine Tipo* (No hay delito sin tipo legal). Basándose en la prelación lógica del delito, primeramente debe existir un hecho o una conducta y posteriormente la adecuación al tipo.

⁶⁹ Fernando Castellanos Tena, *Lineamientos elementales de derecho Penal*

⁷⁰ Mariano Jiménez Huerta, *La tipicidad*

Podemos resumir que la Tipicidad es la adecuación de la conducta ya sea en acción u omisión a la norma, que reúne todos y cada uno de los requisitos; Mientras que el tipo es la descripción legal de un delito.

Así, atendiendo la clasificación de las infracciones en **instantáneas y continuas**, que realiza Emilio Margáin⁷¹, se establece que la tipicidad puede tener lugar en dos momentos o formas.

Tratándose del **delito instantáneo**, el Derecho Positivo Mexicano, la doctrina y la jurisprudencia, son acordes al conceptuarlo como: “Aquél que se consuma en un solo acto, agotando el tipo”, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo.

En cambio, tratándose de las modalidades de “continuo” y “continuado”, existe diversidad de criterios.

El artículo 99 del Código Fiscal de la Federación da el concepto al que debe atenderse en esta materia respecto al **delito continuado**: “El delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad”.

Respecto del delito continuo, sus notas características, extraídas sustancialmente de la jurisprudencia, consisten en ser la acción u omisión que se prolonga ininterrumpidamente por más o menos tiempo.

Con base en lo anterior, las **infracciones administrativas** podrán ser: **instantáneas**, cuando se consuman en un acto, agotando todos los elementos de la infracción, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; **continuas**, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo; o **continuadas**, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola

⁷¹ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*,

infracción en razón de la unidad de propósito inflacionario e identidad de lesión jurídica.

13.2.1. Contrabando

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 103, establece que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- a. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- b. Sin permiso de la autoridad correspondiente cuando este se requiera para la introducción de algún tipo de mercancías.
- c. Se introduzcan bienes de importación o exportación prohibida.

Por otra parte, se considera también como contrabando el internar mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como las que se extraigan de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades.

13.2.2. Conductas inaceptables que se castigan igual que el delito de contrabando

Dentro de otras conductas inaceptables que se castigan igual que el delito de contrabando, encontramos las señaladas en el artículo 105 del Código Fiscal de la Federación:

1. Enajenar, comerciar, adquirir o tener mercancía extranjera que no sea para uso personal.
2. Poseer mercancías extranjeras de tráfico prohibido.
3. Autorizar actos sin el permiso previo de la autoridad competente, tratándose de funcionarios públicos que se valgan de sus puestos.
4. Importar vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente ese tipo de vehículos al resto del país.
5. Enajenar, comerciar, adquirir o tener en su poder vehículos importados en franquicia.

6. Omitir llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente, transformar las mercancías que debieron conservar el mismo estado o cualquier otro acto que viole las disposiciones aduaneras.
7. Retirar de la aduana recintos fiscales o fiscalizados, envases con bebidas alcohólicas sin los marbetes correspondientes.
8. Certificar falsamente el origen de mercancías con la finalidad de obtener un tratamiento arancelario preferencial.
9. Introducir mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago de los impuestos correspondientes de acuerdo a la ley aduanera.
10. Señalar en el pedimento aduanal una razón social, domicilio fiscal y/o clave del Registro Federal de Contribuyentes falsos.
11. Presentar ante la autoridad aduanera documentación falsa o alterada.
12. Violar medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para el tratamiento de mercancías de comercio exterior.
13. Permitir que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.
14. Falsificar el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

13.2.3. Delito de la defraudación fiscal

El delito de defraudación fiscal lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido perjudicando con ello al fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

13.2.4. Delitos sancionables con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal

Al igual que en el caso del contrabando encontramos que en la defraudación fiscal existen otras conductas inaceptables que se castigan igual:

1. Consignar en las declaraciones que presente para efectos fiscales deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.
2. Percibir dividendos, honorarios o en general presentar un servicio personal independiente o esté dedicado a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento correspondiente.
3. Omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido y recaudado.
4. Beneficiarse sin derecho de subsidio o estímulo fiscal.
5. Realizar la simulación de uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
6. Omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

13.2.5. Otros tipos

Finalmente tenemos dentro del capítulo de Delitos Fiscales, los relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes; con la obligación de registro de operaciones económicas y presentación de declaraciones o avisos a la autoridad fiscal; cometidos por el depositario o interventor designado por las autoridades fiscales; de alteración dolosa o destrucción de los apartados de control, sellos o marcas oficiales; los cometidos por funcionarios o empleados públicos; de amenazas de formular denuncia o querrela o declaratoria al Ministerio Público; de divulgación de información; de apoderamiento de mercancía y de comercialización o transporte de combustibles.

En todos estos casos es importante para los contadores, administradores e informáticos, conocer cuáles son las conductas que el Código Fiscal de la Federación sanciona como delitos fiscales, toda vez que por la misma relación existente con el quehacer cotidiano de estos profesionistas podrían estar expuestos en alguna de estas situaciones o en el peor de los casos podrían ya estar ubicados en las mismas.

Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

1. Omitir solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos de que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro, aun en el caso en que éste no lo haga.
2. Rendir con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
3. Usar intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
4. Desocupar el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o tratándose de personas morales que

hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar el aviso.

Delitos relacionados con la obligación de registro de operaciones económicas y presentación de declaraciones o avisos a la autoridad fiscal

1. Registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
2. Ocultar, alterar o destruir, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales se esté obligado a llevar.
3. Determinar pérdidas con falsedad.
4. Omitir la presentación por más de tres meses de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.
5. Divulgar o hacer uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros.
6. No contar con los controles volumétricos de gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, o que los altere, destruya o bien, enajene combustibles que no fueron adquiridos legalmente.

Delitos cometidos por el depositario o interventor designados por las autoridades fiscales.

1. Disponer para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, con perjuicio del fisco federal, tratándose del depositario o interventor designado por las autoridades fiscales.
2. Ocultar o no poner a disposición de la autoridad competente los bienes depositados, tratándose del depositario.

Delitos de alteración dolosa o destrucción de los apartados de control, sellos o marcas oficiales

1. Alterar o destruir los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impedir que se logre el propósito para el que fueron colocados, en forma dolosa.
2. Alterar o destruir las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o tener en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello, en forma dolosa.
3. Reproducir o imprimir los comprobantes impresos, sin estar autorizado para imprimir comprobantes fiscales o en caso de estar autorizado para ello, no se cuente con la orden de expedición correspondiente.

Delitos cometidos por funcionarios o empleados públicos

1. Ordenar o practicar visitas domiciliadas o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.
2. Realizar la verificación física de mercancías de transporte en un lugar distinto a los recintos oficiales.

Delito de amenazas de formular denuncia o querrela o declaratoria al Ministerio Público

1. Amenazar de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí mismo o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales, tratándose de servidores públicos.
2. Promover o gestionar una querrela o denuncia notoriamente improcedente, tratándose de servidores públicos.

Delito de divulgación de información

1. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

Delitos de apoderamiento de mercancía

1. Apoderarse de mercancías que se encuentren en recinto oficial o fiscalizado
2. Obstruir dolosamente o deteriorar mercancías que se encuentren en recinto oficial o fiscalizado

Delitos de comercialización o transporte de combustibles

1. Comercializar o transportar, gasolina o diesel, cuando no se contengan los trazadores o las demás especificaciones que Petróleos Mexicanos o sus organismos subsidiarios utilizan para la identificación de los productos mencionados.
2. Comercializar o transportar fuera de las zonas geográficas limitadas, gasolina o diesel que estén sujetos a especificaciones de identificación para su comercialización exclusiva en estas zonas geográficas.

13.3. Responsables de los delitos fiscales

Como hemos visto a lo largo del tema, podemos considerar que los elementos constitutivos de todo delito, son dos:

- a. Elemento **subjetivo interno**, la acción psicológica o idea para la exteriorización de la conducta humana.
- b. El elemento **objetivo** se constituye por actos u omisiones que integran la conducta del sujeto pasivo del delito o responsables.

Por lo tanto es de particular importancia conocer quién es el responsable en el caso de los delitos fiscales. De conformidad con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- ▲ Concierten la realización del delito.
- ▲ Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- ▲ Cometan conjuntamente el delito.
- ▲ Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- ▲ Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- ▲ Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- ▲ Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Asimismo, será responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en el, después de la ejecución del delito:

- ▲ Con animo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este acto, o si de acuerdo con las circunstancias deba presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otros a los mismos fines.
- ▲ Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

La tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación es punible o sancionable, cuando la resolución de cometer un hecho se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlos, si la interrupción de este o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad de la agente.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.

En el caso del delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Se entiende que existe un delito continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

13.4. Reseña del procedimiento penal

El Estado necesita disponer de recursos, obtenidos a través de su poder tributario, del usufructo de los bienes que posee así como a través de la deuda. La ausencia de esta vía de ingresos hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

En este contexto es en el se podría presentar la evasión fiscal o tributaria, que se entenderá como toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones fiscales.

El incumplimiento de esas obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como **violación punible** tanto en el campo de las infracciones como en el de los delitos y, desde luego, la graduación de la pena variará en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo.

Pero antes de llegar a la imposición de la pena se deberá transitar en el procedimiento penal, que iniciará en el momento que la autoridad fiscal, presente la querrela, declaración de perjuicio, declaratoria o denuncia, junto con las pruebas; transitará en el desarrollo del proceso y concluirá con la sentencia definitiva o con el desistimiento de la autoridad fiscal, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y

los recargos respectivos, o bien los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

13.4.1. Requisitos de procedibilidad

En cuanto a los delitos fiscales, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala que para proceder penalmente se requiere, en algunos casos la querrela del fisco, la declaratoria del perjuicio o una declaración especial en ciertos casos de contrabando; y en otros, que basta la simple denuncia.

La disposición referida destaca la regla que establece que los procesos por delitos fiscales en donde hubo querrela o declaratoria del fisco se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; o bien estos créditos fiscales garanticen la satisfacción de la propia Secretaría y que la petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas que de la misma se refiere.

13.4.2. Calificativa del delito

Las circunstancias calificativas en un tipo penal determinado pueden entenderse bajo dos enfoques:

1. Como una forma de clasificación de los tipos penales, que señala que todas aquellas situaciones previstas en las Leyes Penales que suponen una mayor gravedad de los ilícitos generan un nuevo tipo penal especial, el cual habrá de integrarse, además de los elementos previstos para el tipo básico con el cual se relaciona, con diversas particularidades que son las que denotan su gravedad.

2. Como una clasificación de la penalidad, conforme a la cual las circunstancias calificativas nos ubican en el principio general de que la medida de la sanción aplicable a determinada conducta delictiva depende de la gravedad del hecho.

Así, es posible distinguir que los **tipos penales básicos** son aquéllos que no derivan de ningún otro, pues su existencia es independiente de cualquier otro tipo y los **tipos penales especiales** son aquellos que se integran de manera autónoma y agregan al tipo fundamental o básico otro requisito que determina su gravedad, para los cuales el legislador prevé una penalidad diversa que habrá de añadirse a la contemplada para el tipo básico, caso en el que se presenta la calificativa.

Lo anterior encuentra su razón de ser en que el legislador, al determinar aquellas conductas que pueden considerarse como lesivas de bienes jurídicos, hace una jerarquización de bienes y establece cuáles de ellos poseen mayor valor sobre los otros y con base en ello determina la penalidad aplicable en cada caso concreto.

De igual manera, el legislador establece cuáles serán aquellas situaciones circundantes al hecho ilícito que inciden en provocar mayor afectación al bien jurídico tutelado, motivo por el que a estas circunstancias se les da la connotación de calificativas del delito o agravantes del delito.

Si en la realización del hecho delictivo se suscita una circunstancia calificativa del delito, la sanción a imponer será de mayor magnitud a la prevista por el legislador para el tipo básico con el que se relaciona dicha calificativa, en virtud de la mayor gravedad que representa para los bienes jurídicos tutelados.

En materia fiscal se contempla expresamente la calificativa de los delitos en los artículos 107 y 108 del Código Fiscal de la Federación. Como ejemplo de supuestos en donde expresamente se consideran agravantes y por lo tanto se

considera la calificativa podemos citar los delitos de contrabando y defraudación fiscal:

El delito de contrabando.	El delito de defraudación fiscal.
Será calificado cuando se cometa:	Será calificado cuando se origine por:
<ul style="list-style-type: none"> • Con violencia física o moral en las personas. • De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías. • Ostentándose el autor como funcionario o empleado público. • Mediante el uso de documentos falsos. • Por tres o más personas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Usar documentos falsos. • Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que realicen. • Manifestar datos falsos al solicitar devoluciones de saldos a favor. • No llevar contabilidad conforme al CFF o bien asentar datos falsos en esta última. • Omitir contribuciones retenidas o recaudadas. • Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan. • Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

Cuadro 13.3. Calificativa de delitos en materia fiscal

Asimismo, existen otros casos en que, no obstante no se señala la palabra calificación o calificativa, se establecen aumentos a las sanciones de los delitos, como es el caso del incremento de la pena, tratándose de la participación de un funcionario o empleado público en la comisión del delito fiscal o en el caso del servidor público que promueva o gestione una querrela o denuncia notoriamente improcedente.

13.5. Participación del fisco en materia de delitos

En esa necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos a través de su poder tributario, es en la cual queda sujeto a la posibilidad de que se presente la evasión fiscal o tributaria, es por ello que el artículo 93 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de una situación que constituya algún delito de los previstos en las leyes fiscales y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Asimismo, se establece que la Autoridad Fiscal deberá, dependiendo del tipo de delito de que se trate, formular querrela, declarar el perjuicio que sufrió o pudo haber sufrido el Fisco Federal, formular la declaratoria en los casos de contrabando o realizar la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal, por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación y del Servicio de Administración Tributaria.

En los delitos fiscales en que sea necesaria **querrela** o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

Otra forma de participación de la Autoridad Fiscal se dará cuando solicite que se sobresean los procesos, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien los créditos fiscales queden garantizados a su satisfacción. En este caso la propia Secretaría hará la petición discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

13.6. Sanciones

En el **Derecho Privado** la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Esa sanción puede derivar de una convención entre las partes o de la ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo, es la ley la que señala la sanción, cuando las partes guardan silencio al respecto, o la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que la comete.

En el **Derecho del Trabajo**, la Finalidad de la Sanción es indemnizar al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo.

En **Derecho Penal**, la finalidad de la pena es infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

En cambio, en el **Derecho Tributario** la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Para Méndez Aparicio⁷², la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio y, finalmente, una fuente de recursos independientes.

Es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario —al igual que el particular en el Derecho Privado— perciba interés por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y constituye una cuenta de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.

Los **delitos fiscales** se sancionan con prisión, es decir, privación de la libertad, que generalmente varía, dependiendo del tipo penal, en un rango que va de 3 meses a 10 años, mismos que de acuerdo a las calificativas que existen para cada caso, pueden incrementarse.

La **tentativa inacabada** se sanciona con las dos terceras partes de la que correspondería por el delito que se trate, si este se consumara.

En el caso de **delito continuado**, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Derivado del estudio del tema podríamos decir que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo ciertas características muy específicas que podríamos citar, siguiendo a Margáin⁷³, al señalar que en un mismo campo legal está regulada la sanción y la reparación del daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas; se sanciona a las personas morales y

⁷² Emilio Manautou Margáin, *op. cit.*

⁷³ Emilio Manautou Margáin. *op. cit.*

no sólo a las físicas; el incapaz es susceptible de ser sancionado; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria y es de mayor importancia la reparación del daño, debido a que es de mayor importancia para el fisco obtener los recursos necesarios para cumplir el gasto público que el hecho de solicitar que se imponga un castigo al infractor fiscal.

Bibliografía del tema 13

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

CASTELLANOS Tena, Fernando. *Lineamientos elementales de Derecho Penal*. Porrúa, México, 1997.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw Hill. México 1998.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

GONZÁLEZ Martínez, Víctor Hugo. *Las multas fiscales y su impugnación*. Gasca-Sicco. México 2004.

JIMÉNEZ Huerta, Mariano. *La tipicidad*. Porrúa, México, 1955.

MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

PINA Vara, Rafael de. *Diccionario de derecho*. Porrúa, México 2004.

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

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Actividades de aprendizaje

- A.13.1.** Elabora un cuadro comparativo donde señales las definiciones de delito que se abordan en este tema.
- A.13.2.** Elabora un esquema donde muestres las diferencias entre delito e infracción administrativa.
- A.13.3.** Formula un esquema que señale los tipos de delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación.
- A.13.4.** Elabora un esquema donde señales las formas en que la autoridad fiscal puede hacer que se inicie el procedimiento penal.
- A.13.5.** Elabora un cuadro donde identifiques las sanciones que se relacionan con las diferentes infracciones que se establecen en materia fiscal.

Cuestionario de auto evaluación

1. ¿Qué se entiende por delito fiscal?
2. ¿Quiénes se consideran responsables de los delitos fiscales?
3. ¿Qué se entiende por tentativa de delito?
4. Señala qué es la tipicidad.
5. Señala la forma en que se presenta el delito instantáneo.
6. Señala qué es la calificativa de delito.
7. Define el delito de contrabando.
8. Define el delito de defraudación fiscal.
9. Señala las agravantes para que se considere calificado el delito de contrabando.
10. Señala las agravantes para que se considere calificado el delito de defraudación fiscal.
11. Señala cómo se sanciona la tentativa inacabada.
12. Señala en qué momento se presenta el delito continuado
13. Señala cómo se sanciona el delito continuado
14. ¿Cuándo y bajo qué circunstancias puede solicitar la Autoridad Fiscal que se sobresean los procesos originados por la comisión de delitos fiscales?

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. El delito es una violación a las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos ya que ataca no sólo al ofendido sino a toda la comunidad
	2. El ilícito administrativo consiste en una conducta anti-administrativa, una oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado
	3. Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido extenso, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la Autoridad Judicial, como las que involucran privación de la libertad.
	4. La tentativa es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la Ley.
	5. El delito es continuado, cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad
	6. El delito continuo es la acción u omisión que se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo.
	7. Los elementos constitutivos de todo delito, son dos: subjetivo interno y objetivo.
	8. Los tipos penales especiales son aquéllos que no derivan de ningún otro, pues su existencia es independiente de cualquier otro tipo
	9. Los tipos penales básicos son aquellos que se integran de manera autónoma y agregan al tipo fundamental o básico otro requisito que determina su gravedad
	10. En Derecho Privado, la finalidad de la pena es infligir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

TEMA 14. MEDIOS DE DEFENSA

Objetivo particular

Al finalizar el estudio del tema el alumno conocerá y comprenderá los medios de defensa con que cuentan las personas físicas y morales, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, los procedimientos a desarrollar y las autoridades ante quien se presentan y que resuelven.

Temario detallado

- 14.1. Concepto de un medio de defensa
- 14.2. El recurso de revocación administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación
 - 14.2.1. Concepto
 - 14.2.2. Requisitos de fondo y forma
 - 14.2.3. Requisitos de procedibilidad
 - 14.2.4. Forma y plazo de presentación
 - 14.2.5. Partes en el recurso de revocación
 - 14.2.6. Del trámite del recurso
 - 14.2.7. Improcedencia
 - 14.2.8. De la resolución del recurso
 - 14.2.9. Sentido de la resolución
 - 14.2.10. Sobreseimiento
- 14.3. El juicio de nulidad o contencioso administrativo (Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo)
 - 14.3.1. Concepto
 - 14.3.2. Requisitos de fondo y forma
 - 14.3.3. Requisitos de procedibilidad
 - 14.3.4. Formas y plazos de presentación
 - 14.3.5. Partes en el juicio de nulidad o contencioso administrativo
 - 14.3.6. De la tramitación procesal
 - 14.3.7. Improcedencia

- 14.3.8. Admisión de demanda y emplazamiento
- 14.3.9. Pruebas
- 14.3.10 Incidentes
- 14.3.11. Contestación de la demanda
- 14.3.12. Desahogo de pruebas
- 14.3.13. Alegatos
- 14.3.14. Cierre de instrucción
- 14.3.15. De la sentencia
- 14.3.16. Sobreseimiento
- 14.4. Nociones del juicio de amparo
 - 14.4.1. Concepto
 - 14.4.2. Requisitos de fondo y forma
 - 14.4.3. Tipos de suspensión
 - 14.4.4. Requisitos de procedibilidad del amparo
 - 14.4.5. Forma y plazos de presentación
 - 14.4.6. Partes en el juicio de amparo
 - 14.4.7. Improcedencia
 - 14.4.8. De la substanciación del juicio
 - 14.4.9. De la sentencia

Introducción

La autoridad fiscal realizará actos utilizando su potestad tributaria, siempre dentro del ámbito de su competencia, estos actos pudieran provocar desacuerdos entre el contribuyente o interesado y la misma autoridad fiscal. Este tipo de situaciones provocó que fuera necesario incorporar sistemas de **control de la legalidad**, a fin de darle oportunidad al particular de protegerse ante el poder del Estado.

Es así que se acuña la frase “**medio de defensa**”, donde el medio será una forma específica que el gobernado tendrá para enfrentar al poder del Estado, en la conservación de su integridad personal y de sus bienes, posesiones y patrimonio,

en el ejercicio de sus garantías de seguridad jurídica, legalidad y justicia administrativa.

Los actos de las autoridades fiscales se presumen legales por disposición expresa del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, el cual al efecto establece: Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, éstas deberán probar los hechos que motiven los actos y resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente.

En tal virtud, la oposición del particular a los actos de las autoridades fiscales debe ser correctamente regulada por las disposiciones legales, que establecen los medios de defensa de los cuales pueden disponer los particulares para hacer valer su inconformidad.

Esa defensa de los particulares frente a los actos de las autoridades fiscales, puede ser mediante los recursos administrativos –como podrían ser la impugnación de notificaciones, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o el recurso de revocación–, el juicio procedimiento contencioso administrativo o de nulidad y, por excepción, en última instancia y en el ejercicio de sus garantías constitucionales, el juicio de amparo.

14.1. Concepto de un medio de defensa

Según Luis Raúl Díaz González⁷⁴ entendemos como medios de defensa los sistemas de protección que establece la legislación en beneficio de los particulares para combatir los actos o resoluciones de autoridad que vulneren o restrinjan sus intereses o derechos.

El mismo autor señala que entenderemos como recurso todo medio de impugnación contemplado por la ley, que se interpone en contra de resoluciones administrativas o judiciales que afectan los intereses de una persona, cuya

⁷⁴ Luis Raúl Díaz González, *Medios de Defensa Fiscal*

finalidad será obtener la revocación, nulidad o modificación del acto que se reclama.

Es por ello que acudimos a la definición de recurso que hace Emilio Margáin⁷⁵ al señalar que será 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 particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación a la disposición debida y a la que nos brinda Gabino Fraga quien nos dice

“el **recurso administrativo** constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un pacto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, con el fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”⁷⁶.

Los **recursos** proporcionan a los gobernados y a la propia autoridad administrativa la oportunidad de subsanar, mediante reglas jurídicas, las resoluciones contrarias al Derecho, en aras de preservar el principio de legalidad que deben observar las autoridades fiscales.

Es por ello que podemos definir a un recurso como cualquier medio de defensa que tengan los particulares para rebatir, ante la propia autoridad, los actos o resoluciones dictados por ella y que les provocan un perjuicio, ya sea por la aplicación indebida de la ley, la no aplicación, o bien por arbitrariedades del funcionario que la dictó. La finalidad que se busca es obtener la nulidad de la referida actuación o resolución, ya sea en forma parcial o total.

Un ejemplo se podría presentar en el momento en que se notifica la resolución que contiene la determinación del crédito fiscal, caso en el cual puede ser que el particular esté de acuerdo con determinadas partidas o rubros que integren el crédito fiscal (el contribuyente acepta la determinación por concepto de Impuesto

⁷⁵ Emilio Margáin Manautou, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*

⁷⁶ Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*

Sobre la Renta), pero contravenga las restantes (el contribuyente está en desacuerdo con la determinación de Impuesto al Valor Agregado a cargo), o que definitivamente esté en desacuerdo con la determinación en su totalidad (el contribuyente esté en desacuerdo en la determinación de Renta y Valor Agregado a la vez).

14.2. El recurso de revocación o administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación

14.2.1. Concepto

Se puede decir que el recurso de revocación es un medio jurídico para entablar una defensa de modo formal ante la autoridad fiscal, debido a que representa propiamente de un medio de impugnación.

Mariano Latapí⁷⁷ nos señala que el recurso de revocación es un medio de defensa legal del cual dispone el contribuyente cuando ve efectuados sus derechos o intereses, para obtener de la propia autoridad una revisión del acto con propósito de que sea anulado, modificado o revocado.

Este recurso previsto en el Código Fiscal de la Federación, es un medio de defensa con que cuenta el particular para hacer valer sus derechos, específicamente para impugnar los actos ante las propias autoridades.

Su interposición es optativa, en virtud de que el particular afectado está en posibilidad de promoverlo por actos administrativos o resoluciones dictaminadas en materia fiscal federal ante la misma autoridad fiscal que los realiza o notifica, o acudir directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a promover el juicio contencioso administrativo, también llamado **juicio de nulidad**.

Un inconveniente de este recurso, y que se hace extensible para todos los recursos en general, es esencialmente que la autoridad judicial se convierte en

⁷⁷ Mariano Latapí Ramírez, *Introducción al estudio de las contribuciones*

juez y parte, es decir, al presentar el recurso será la autoridad que emitió el acto materia de impugnación quien lo resuelva, ya sea en forma directa, por conducto de un superior jerárquico o a través de un departamento especial, según sea el caso, pero finalmente nos referiremos a la misma autoridad.

De acuerdo con Luis Humberto Delgadillo⁷⁸, los principios que rigen el recurso de revocación son:

1. **Legalidad objetiva.** Para salvaguardar los intereses de los particulares, bajo la legalidad en la administración de justicia.
2. **Oficiosidad.** Siendo la secuela procesal por parte del juzgador, dejando la incitación de ello al particular.
3. **Verdad material.** Siendo el análisis del juzgador de todas las circunstancias de la controversia, sin encasillarse sólo a los vertidos por el particular.
4. **Informalidad.** Para evitar los requisitos extenuantes para la expresión de agravios y solicitar sólo los indispensables.
5. **Debido proceso.** La resolución que sobrevenga, se funde y motive conforme a Derecho, emitiéndose por autoridad competente y preciso seguimiento de las formalidades esenciales del procedimiento y trabas que lo entorpezcan.

14.2.2. Requisitos de fondo y forma

El **requisito esencial o de fondo** será la existencia de los actos administrativos o resoluciones que encuadren en las hipótesis establecidas en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto el recurso de revocación procederá contra:

1. Las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales que:
 - a. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
 - c. Dicten las autoridades aduaneras.

⁷⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de Derecho Tributario*

- d. Cualquier resolución de carácter administrativo que cause agravio al particular en materia fiscal.

2. Los actos fiscales federales que:

- a. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido.
- b. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c. Afecten el interés jurídico de terceros.
- d. Determinen el valor de los bienes embargados, en la exigibilidad de créditos fiscales.

En cuanto a los **requisitos de forma**, de conformidad con lo señalado en el artículo 121 Código Fiscal en comento, se deberá presentar un escrito de interposición del recurso, mismo que deberá, con base en lo señalado en los artículos 18 y 38 del citado ordenamiento, señalar lo siguiente:

- a. Nombre, razón o denominación social.
- b. Domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), para el efecto de fijar la competencia de la autoridad.
- c. Clave del RFC.
- d. Autoridad a la que se dirige.
- e. Objeto de la promoción y el propósito de la promoción.
- f. Dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- g. Nombre de la persona o personas que se autoricen para recibir notificaciones.
- h. Los hechos controvertidos de que se trate o la descripción del acto que se impugna.
- i. Exposición de los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- j. Ofrecimiento de pruebas.
- k. Narración de los hechos.
- l. Firma del recurrente o de quien lo represente.

Los documentos que se deben anexar al recurso son:

1. Los documentos que acrediten la personalidad o en los que conste que la misma fue previamente reconocida, cuando no se promueva a nombre propio.
2. Documento en que conste la resolución o el acto que se impugna.
3. La constancia de notificación del acto impugnado, cuando la naturaleza del mismo lo permita.
4. Pruebas documentales o dictámenes, que en su caso se ofrezcan.

14.2.3. Requisitos de procedibilidad

Respecto a los requisitos de procedibilidad, creemos conveniente citar los señalados el maestro Luis Raúl Díaz⁷⁹:

1. Oportunidad. Este punto implica la interposición en tiempo del recurso, toda vez que la ley señala plazos para hacerlo.
2. Lugar de presentación del recurso. Esta situación se refiere a diversas hipótesis, como son:
 - a. Presentación directa.
 - b. Presentación por correo.
3. Que el recurso esté establecido por la ley. Aquí se señala que para que el medio de defensa proceda, debe estar contemplado por la norma legislativa, ya que de no ser así, no se dará trámite a dicha instancia. En materia tributaria, el Código Fiscal de la Federación establece la regla de que en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales federales, sólo procederán los recursos que establezca el citado ordenamiento.
4. La existencia de una resolución administrativa. Esta regla implica la necesidad de que un acto de autoridad afecte los intereses jurídicos de un particular, cubriendo los siguientes requisitos:
 - a. Que el acto sea definitivo.
 - b. Que sea concreto y dirigido hacia una sola persona.

⁷⁹ Luis Raúl Díaz González, *op. cit.*

- c. Que afecte los derechos del gobernado.
- d. Que se plasme por escrito, a excepción de las resoluciones conocidas como “Negativa Ficta”.
- e. Que la resolución sea reciente.

14.2.4. Forma y plazo de presentación

La **interposición del recurso de revocación** será **optativa** para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según lo establecen los artículos 116 y 120 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, el artículo 121 del citado ordenamiento, señala que el escrito de interposición del recurso (requisito de forma) deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

En el caso de “tercería”, el tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Asimismo, el tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales, hará valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

14.2.5. Partes en el recurso de revocación

Por una parte estará el particular o contribuyente que tiene un interés jurídico y por la otra se encontrará la Autoridad Fiscal, materializada en el área competente o contenciosa del Servicio de Administración Tributaria, ya sea Central o Local.

14.2.6. Del trámite del recurso

Cuando el contribuyente observe que existe un acto o una resolución que afecta su interés jurídico, procederá a presentar el escrito de interposición del recurso; deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.

Conforme lo establecen los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos que se señalan a continuación:

- a. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en el registro.
- b. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- c. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- d. La resolución o el acto que se impugna.
- e. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- f. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Asimismo, el artículo 123 del ordenamiento citado señala que el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

- a. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada, o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.
- b. El documento en que conste el acto impugnado.
- c. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo

certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

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

Los documentos referidos, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto se entenderá que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

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

Cuando no se acompañe alguno de los documentos señalados en los incisos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro del término referido y se tratara de los documentos a que se refieren los incisos a, b y c, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se tratara de las pruebas a que se refieren, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Asimismo, deberán estar debidamente firmados y señalar expresamente, qué es lo que se requiere derivado de los hechos que se presenten.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con estos requisitos.

Si dentro del plazo señalado 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 requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

14.2.7. Improcedencia

Una vez que se ha configurado la recepción eficaz del escrito de interposición del recurso se procederá a realizar el análisis de las causales de improcedencia.

Debemos entender por improcedencia la acción derivada del estudio que realiza la autoridad sobre la cuestión fundamental planteada por el contribuyente con el objeto de determinar si su oposición a su acto o resolución es válida. Al respecto, si la autoridad decide en sentido positivo, el contribuyente consigue que al menos se establezca que su pretensión es fundada; en cambio si la autoridad resuelve en sentido negativo el contribuyente no consigue su objetivo, considerándose que la pretensión planteada en el recurso es infundada, por lo tanto es improcedente.

En materia fiscal observamos la figura de la **improcedencia**, respecto al recurso de revocación en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, donde se señala que será improcedente el recurso, cuando se haga valer contra actos administrativos que:

- a. No afecten el interés público del recurrente.
- b. Sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

- c. Hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d. Se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- e. Sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- f. Si son revocados los actos por la autoridad.
- g. Hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación.
- h. 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.
- i. Tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros (Artículo 126 del Código Fiscal de la Federación). Esta situación se presenta en el momento en que la autoridad fiscal ha agotado el procedimiento de exigibilidad del crédito y tiene la razón jurídica para proceder al cobro, vía la garantía otorgada ante la compañía afianzadora
- j. En el caso de impugnación de notificaciones (Artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación), cuando el recurrente no amplíe el recurso administrativo o en la ampliación no exprese agravio alguno.

14.2.8. De la resolución del recurso

Concluido el estudio de las causales y determinando que el recurso es procedente, la autoridad deberá resolverlo.

De conformidad con lo señalado en el artículo 130 Código Fiscal de la Federación, en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la

testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posesiones, no se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos

De acuerdo al 131 del mismo ordenamiento, la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, es decir, se considerará que procedió la negativa ficta.

La resolución del recurso de conformidad con lo que señala el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el **monto del crédito fiscal** correspondiente, debiendo señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo.

14.2.9. Sentido de la resolución

Asimismo, el artículo 133 del citado ordenamiento, establece que la resolución que ponga fin al recurso podrá:

- ▲ Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo.
- ▲ Confirmar el acto impugnado.
- ▲ Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- ▲ Dejar sin efectos el acto impugnado.
- ▲ Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

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

14.2.10. Sobreseimiento

De conformidad con lo que establece el *Diccionario Jurídico Mexicano*⁸⁰, sobreseimiento “es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia”.

En materia tributaria y para efectos del recurso de revocación el sobreseimiento es la conclusión del recurso basada en alguna causa que el Código Fiscal de la Federación determina y que debe declarar la autoridad fiscal que conoce del asunto sin fallar sobre el fondo de la controversia planteada.

En el caso del **recurso de revocación**, procederá el sobreseimiento conforme lo señala el artículo 124-A Código Fiscal de la Federación, en los casos señalados a continuación:

- a. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- b. Cuando durante el procedimiento en que se sustancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 del Código Fiscal.
- c. Cuando en las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnado.
- d. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnado.

Para evitar el sobreseimiento si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro se deberá intentar la misma vía elegida; misma situación debe observarse en el caso de resoluciones dictadas en

⁸⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*.

cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, en las que el contribuyente podrá impugnar el acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

14.2. El juicio de nulidad o contencioso administrativo (Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo)

14.3.1. Concepto

De conformidad con lo señalado en el *Diccionario Jurídico Mexicano* se entiende por contencioso administrativo “el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional, situado dentro del Poder Ejecutivo o del Judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre los particulares y la administración pública”.⁸¹ También se conoce esta institución en el Derecho Mexicano con los nombres de **justicia administrativa** o proceso administrativo.

En materia fiscal podemos retomar el concepto de **Juicio de Nulidad** que señala el maestro Luis Raúl Díaz⁸², quien nos dice que es la instancia contenciosa administrativa que encierra una serie de pasos procesales que prevé la ley fiscal, los que hay que llenar cuando alguien ha sido afectado en su esfera jurídica y patrimonial, por una resolución administrativa definitiva, emitida por un órgano del Estado con la cual no se está de acuerdo; su **objeto principal** será evidenciar legalmente la resolución impugnada, por medio de la interposición de una demanda, la cual estará apoyada en los agravios que causa y el derecho que le asiste al actor, para que por medio de la sentencia que emita la sala que conoce del juicio se declare la nulidad de la resolución combatida o, en su defecto, se confirme la validez de ella.

La demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Órgano con funciones formalmente ejecutivas porque forma parte del Poder Ejecutivo, y materialmente jurisdiccionales, porque el contenido de sus resoluciones consiste en resolver controversias, que surgen entre las autoridades fiscales y los particulares, al que en adelante citaremos como **TFJFA**) tiene como

⁸¹ *Ibid.*

⁸² Luis Raúl Díaz González. *op. cit*

finalidad anular el acto o resolución de autoridad judicial que el particular considera fue emitido en contravención al Derecho, sin embargo en estricto sentido no siempre la resolución que pronuncie el citado tribunal será en tales efectos.

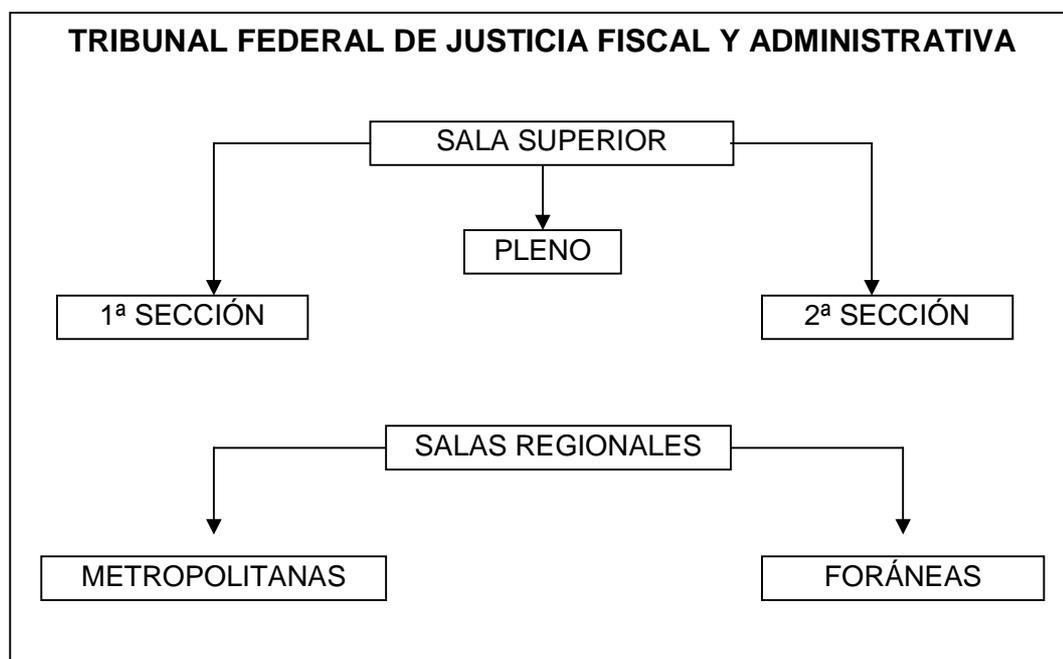


Figura 14.1. Integración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Por su parte Saldaña Magallanes⁸³ señala que el Tribunal Fiscal, tanto para la doctrina, como para la jurisprudencia y la ley, es un tribunal de anulación. De ahí ha surgido toda la confusión entre el proceso, la sentencia y la naturaleza de las pretensiones, vistos sus argumentos jurídicos. El contribuyente o demandante busca normalmente anular, dejar sin aplicación el acto demandado. Pero a través de esta concepción se han dispuesto las facultades del Tribunal que no se limitan a anular, sino que trascienden hasta la Constitución y llegan a la condena.

La **demanda de nulidad** está prevista y regulada por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 1º, en el que se señala que a falta de disposición expresa y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados

⁸³ Alejandro Saldaña Magallanes. *Medios de defensa en materia fiscal*

internacionales, se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, ello siempre y cuando no contravenga las disposiciones del Derecho Fiscal.

Por otro lado y derivado del carácter optativo, que ya hemos mencionado, de considerar los medios de defensa ordinarios, la demanda de nulidad podrá derivar de un acto o resolución de autoridad en forma directa o de la resolución del recurso de revocación, es decir, en este último caso cuando la autoridad fiscal decida confirmar la validez del acto o resolución materia de impugnación a través del recurso, siendo impugnada por el contribuyente a través de la demanda de nulidad.

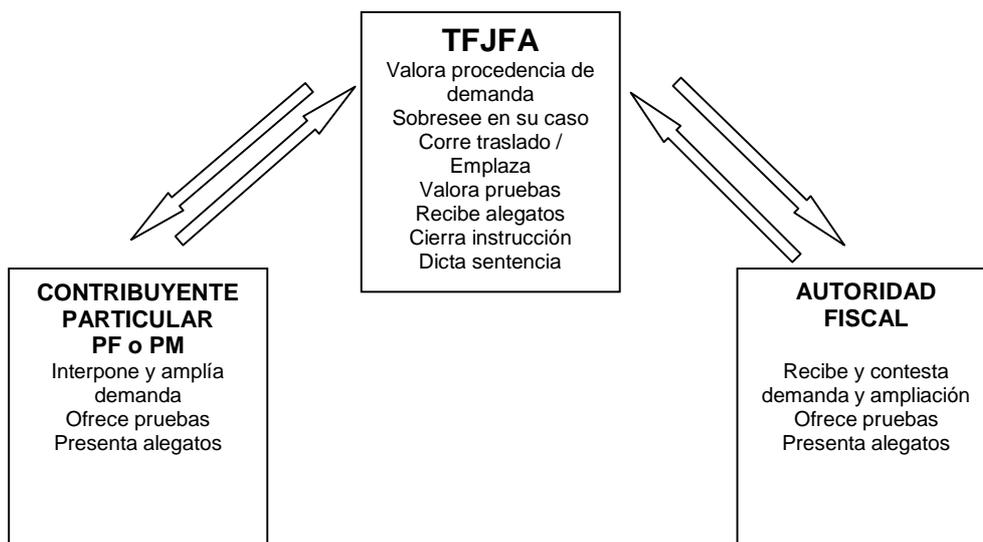


Figura 14.2. Esquema general de las partes y sus funciones principales en un juicio de nulidad.

Podemos decir entonces que el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad es la resolución de una controversia legítima entre particulares y autoridades fiscales, por violación o desconocimiento de un derecho, donde un

tercero (Tribunal Fiscal), determina a quién le asiste la razón y el derecho, con base en lo señalado en las leyes. Una vez que se ha presentado la demanda, y la misma es procedente se inicia el proceso del juicio de nulidad.

14.3.2. Requisitos de fondo y forma

De la lectura al artículo 2° de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, podemos determinar que el Juicio Contencioso Administrativo Federal procederá contra resoluciones o actos definitivos que afecten el interés jurídico de los particulares, sin que proceda sobre situaciones distintas de aquéllas, a menos que se desconozca la última resolución y lesione los derechos del particular o de aquellos actos relacionados con la procedencia del Recurso de Revocación.

En cuanto a los requisitos de forma, en primera instancia retomamos el establecido en el artículo 13 de la Ley Federal en comento, donde se señala que se deberá presentar por escrito una demanda directamente ante la Sala Regional competente del TFJFA.

Asimismo, el artículo 14 de la Ley en cita, señala que la demanda de nulidad deberá considerar determinados requisitos:

- a. Nombre del demandante y domicilio para oír y recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente.
- b. La resolución que se impugna.
- c. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- d. Los hechos que den motivo a la demanda.
- e. Las pruebas que se ofrezcan. En caso de ofrecer prueba pericial o testimonial se darán a conocer los datos de los peritos y/o testigos.
- f. Los conceptos e impugnación.
- g. Nombre y domicilio del tercero interesado, cuando exista.

- h. Lo que se pida señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.
- i. Firma del interesado.

A la demanda de nulidad se deberá anexar documentación, conforme lo establece el artículo 15 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso, misma que se relaciona a continuación:

1. Una copia y documentos anexos para cada una de las partes.
2. Documento para acreditar la personalidad.
3. Documento donde conste el acto impugnado. (cuando fuese una negativa ficta, la copia del escrito o instancia no resuelta).
4. Constancia de notificación.
5. Cuestionario para desahogo de peritos.
6. Interrogatorio para el desahogo de testimoniales.
7. Pruebas documentales.

14.3.3. Requisitos de procedibilidad

El artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala las resoluciones definitivas en las que será procedente el juicio de nulidad, sin embargo la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es muy amplia, y no sólo quedarán comprendidos actos específicamente fiscales, sino también aquellos de naturaleza propiamente administrativa proveniente de autoridad federal, por lo tanto, citamos sólo aquellos casos que competen directamente a la materia fiscal:

- a. Las dictadas por autoridades fiscales federales y que determinen la existencia de una obligación fiscal.
- b. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación.
- c. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

- d. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.
- e. De los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada.

14.3.4. Forma y plazos de presentación

El término para imponer demanda de nulidad será de cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto o resolución materia de impugnación, plazo que podrá suspenderse, siempre y cuando se den las siguientes hipótesis:

- a. Por un año, cuando el particular fallezca durante el plazo para interponer demanda de nulidad, si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión.
- b. Cuando el particular solicite a la autoridad fiscal iniciar el procedimiento de resolución de controversias (tratado para evitar doble tributación), en cuyo caso cesará la suspensión cuando se notifique que ha dado fin el procedimiento.
- c. Por un año, en los casos de incapacidad o declaración de ausencia por autoridad judicial, cesando la suspensión cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor.

14.3.5. Partes en el juicio de nulidad o contencioso administrativo

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

- a. El demandante.
- b. Los demandados. Tendrán ese carácter:
 - ▲ La autoridad que dictó la resolución impugnada.
 - ▲ El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
 - ▲ 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.

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

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

14.3.6. De la tramitación procesal

Todos los juicios, incluyendo el Contencioso Administrativo, se realizan en dos etapas, la **instructiva** y la **resolutiva**. La etapa de instrucción, a su vez se divide en tres fases: la postulatoria, la probatoria y la preconclusiva.

La fase **postulatoria** comienza con la presentación de la demanda, en la cual la parte actora plantea sus pretensiones, y la demandada sus excepciones y defensas.

En la fase **probatoria** los litigantes ofrecen sus pruebas; la sala las admite y ordena su desahogo.

Por último, en la fase **preconclusiva** las partes formulan sus alegatos.

La **instrucción** es una parte del juicio que consiste en el conjunto de actos de las partes, de los terceros y del tribunal, necesarios para que el expediente, se encuentre en situación de dictar sentencia. En esta fase, se pretende señalar al juzgador cuáles son los puntos controvertidos, y las pruebas en que cada parte apoya sus pretensiones, con el fin de obtener una resolución favorable.

Con el cierre de la instrucción se inicia la segunda etapa, es decir, la de **resolución**, en la que la sala realiza, para emitir su sentencia, un mecanismo de razonamiento, el cual se denomina juicio lógico-jurídico. Esta etapa del proceso abarca desde el momento en que se cierra la instrucción hasta que la sala dicta la sentencia respectiva, misma que se deberá realizar dentro de los 60 días hábiles que siguen al cierre de la instrucción. Para esto, el Magistrado instructor deberá formular un proyecto de sentencia, dentro de los 45 días hábiles siguientes al cierre de la instrucción. Sin embargo, si existe sobreseimiento, no será necesario esperar al cierre.

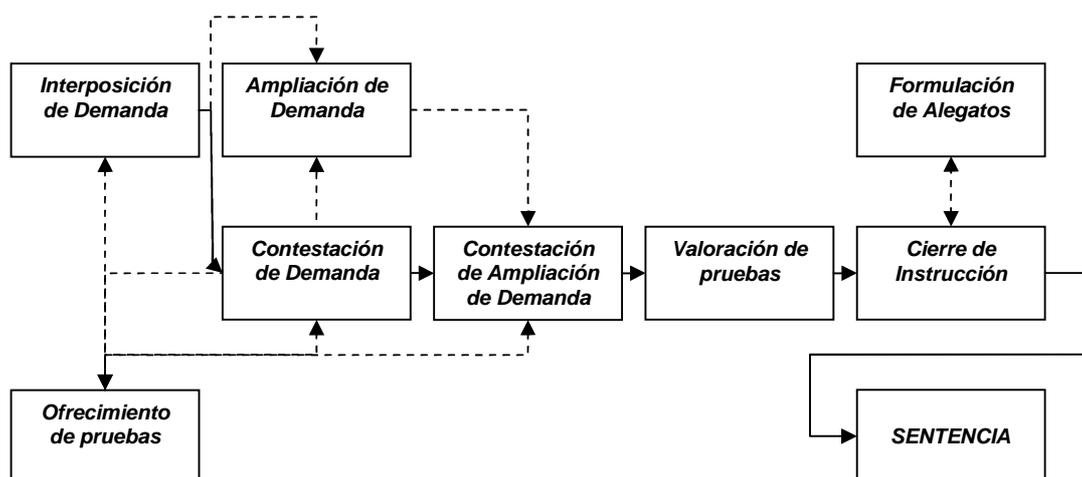


Figura 14.3. Esquema general del proceso

Como hemos señalado, una vez que se ha presentado la demanda, y la misma es procedente se inicia el proceso del juicio de nulidad, sin embargo, por la relevancia que implica es necesario ahondar en el tema de la improcedencia.

14.3.7. Improcedencia

En el recurso de revocación señalamos el concepto de improcedencia, mismo que retomamos en forma general, y establecimos el relativo al juicio contencioso administrativo, definiéndolo como la imposibilidad jurídica de pedir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la nulidad de una resolución administrativa, sobre la cual el mismo tribunal no tiene capacidad para resolverla, porque su ley orgánica determina expresamente cuáles son las resoluciones o actos de los que puede conocer, o sea, fija la competencia material del tribunal.

En el caso de la materia fiscal, la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo señala que será **improcedente el juicio** ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos que:

- a. No afecten los intereses jurídicos del demandante.
- b. No le competa conocer al mismo Tribunal.
- c. 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.
- d. Hubiere consentimiento. Para estos efectos, se entiende que hay consentimiento si no se promueve algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos establecidos por Ley. Se entenderá que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.
- e. Sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- f. Puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.
- g. Sean 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. Se entenderá que hay conexidad cuando concurren las causas

de acumulación previstas en el artículo 31 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

- h. Hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- i. Sean contra reglamentos.
- j. No contengan o en los que no se hagan valer conceptos de impugnación.
- k. Se conozca claramente, de las constancias de autos, que no existe la resolución o acto impugnados.
- l. 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 será improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.
- m. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo o de una ley fiscal o administrativa.

La **procedencia del juicio** será examinada por parte del Tribunal, aun de oficio, esto es, sin que medie directamente solicitud.

En su caso, el demandado o la parte afectada podrá establecer las causales de improcedencia que considere, para demostrar que la acción intentada por el actor es improcedente.

14.3.8. Admisión de demanda y emplazamiento

La **demanda** es un acto procesal donde se plantea al Tribunal una petición sustentada en hechos y fundamentos de derecho, para que sea resuelta una vez que verifique los trámites legales correspondientes. Se dice que es el acto jurídico que inicia el proceso, siempre que sea admitida.

Al presentarse la demanda de nulidad el Magistrado procederá a determinar la procedencia de la misma y una vez admitida, se hará del conocimiento de las partes, emplazando así a la autoridad demandada para que produzca su contestación dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la misma.

- a. Si el particular manifiesta conocer el acto administrativo, en la demanda señalará la fecha en que lo conoció, y en caso de impugnarlo a su vez expresará los agravios respectivos, junto con los de la notificación.
- b. Si el particular desconoce el acto administrativo, lo mencionará en la demanda, y la autoridad al contestarla acompañará el acto respectivo, pudiendo en su caso el particular ampliar la demanda.

Si el TFJFA resuelve que no existió notificación o que la misma se realizó en contravención al derecho, se tomará como fecha de notificación el día en que el particular se hizo sabedor del acto administrativo, quedando sin efectos lo actuado y procederá a analizar los agravios efectuados contra el acto. Si se resuelve que la notificación fue emitida con apego a derecho, la demanda de nulidad resultará extemporánea y en consecuencia se sobreseerá el juicio.

Cuando el recurrente esté en aptitud de poder ampliar la demanda de nulidad, lo deberá efectuar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación de la demanda, pudiendo ampliar además en los siguientes supuestos:

- a. Contra el acto principal del que derive el impugnado, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- b. Respecto de los actos no notificados o notificados ilegalmente.
- c. Cuando con motivo de la contestación se introduzcan cuestiones novedosas no conocidas por el recurrente en la demanda.
- d. En los casos de negativa ficta.

Se debe tener cuidado cuando no se amplíe la demanda de nulidad en los casos en que haya que hacerlo, ya que se tomarán como ciertas las afirmaciones que manifieste la autoridad hacendaria con motivo de su contestación de demanda; y en tales condiciones se considera que el demandante reconoce como cierto lo manifestado por la autoridad.

14.3.9. Pruebas

El artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo señala que en los juicios que se tramiten ante el TFJFA, el actor que pretenda se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo.

Serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Dentro de las **pruebas admitidas**, podemos mencionar:

1. Documental, que considera documentos públicos y privados.
2. Pericial o dictámenes periciales
3. Testimonial
4. Reconocimiento o inspección judicial
5. Presuncional

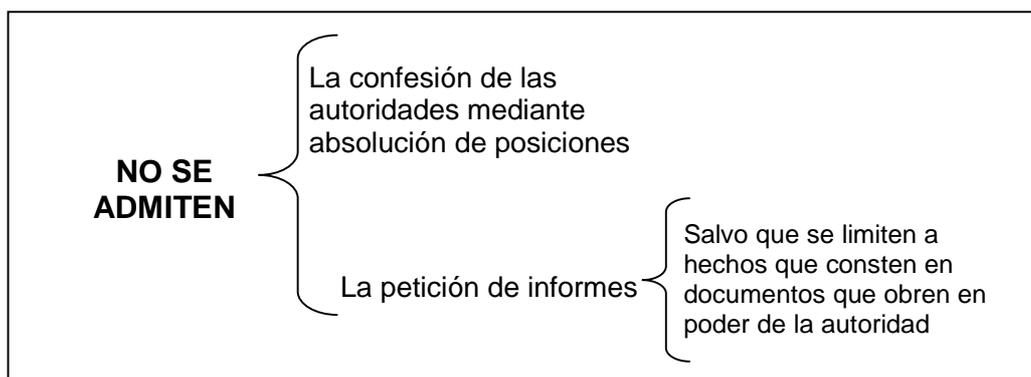


Figura 14.4. Pruebas que no se admiten en el juicio de Nulidad

14.3.10. Incidentes

Durante la sustanciación del juicio sucederán algunos eventos que pueden afectar directamente el desarrollo del mismo, por lo cual en el artículo 29 de la Ley en cita se establecen los siguientes incidentes de previo y especial pronunciamiento:

- a. La incompetencia en razón del territorio.
- b. El de acumulación de juicios.
- c. El de nulidad de notificaciones.
- d. La recusación por causa de impedimento.
- e. La reposición de autos.
- f. La interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad.

Cuando la promoción del incidente sea frívola e improcedente, se impondrá a quien lo promueva una multa de diez a cincuenta veces el salario mínimo general diario, vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

14.3.11. Contestación de la demanda

Una vez que se ha emplazado el demandado dará contestación en su defensa, para lo cual puede negar la procedencia de la acción intentada por el actor, en su caso, o bien allanarse por carecer de fundamentos legales para hacer una defensa o revocar la resolución combatida, reservándose el derecho de emitir otra, apegada a Derecho.

14.3.12. Desahogo de pruebas

De conformidad con lo establecido en el artículo 41 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso administrativo, el Magistrado Instructor, hasta antes de

que se cierre la instrucción, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes.

Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. Sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

El artículo 46 de la Ley en estudio, señala que la valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

- a) Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.
- b) Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.
- c) El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

d) Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos de la materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en los incisos a, b y c antes señalados, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

14.3.13. Alegatos

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

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, se emitirá el acuerdo correspondiente en el que se declare cerrada la instrucción.

14.3.14. Cierre de instrucción

Posteriormente una vez que se han consumado todos los pasos procesales del juicio; es decir, se ha contestado la demanda, corridos todos los traslados de ley y deshogadas todas las pruebas, es decir, el expediente del juicio se encuentra integrado, se turna al secretario correspondiente para que elabore el proyecto de sentencia, el cual se pondrá a consideración de la sala para el efecto de que ésta lo apruebe.

14.3.15. De la sentencia

La **sentencia** es la resolución administrativa que pone fin a un juicio en una instancia, en un recurso o en un incidente que resuelva lo principal.

En el juicio contencioso administrativo la sentencia se debe pronunciar en un término de 60 días después de cerrada la instrucción. Asimismo, dentro de los primeros 45 días del mismo término se formulará el proyecto respectivo.

Conforme al artículo 49 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, la sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se dicte el acuerdo de cierre de instrucción en el juicio.

Las sentencias del Tribunal deberán fundarse en Derecho y resolver sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

De forma general los efectos de la sentencia definitiva se encuentran citados en el artículo 52 de la Ley en comento, mismos que se mencionan a continuación:

- a. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- b. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- c. 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.
- d. Declarar 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.
- e. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:
 - ▲ Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

- ▲ Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
 - ▲ 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.
- f. La sentencia definitiva quedará firme cuando:
- ▲ No admita en su contra recurso o juicio.
 - ▲ Admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado.
 - ▲ Sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

i. Sobreseimiento

El sobreseimiento que significa desistir de la pretensión que se tenía, es un tipo de resolución judicial que dicta un juez o un tribunal, suspendiendo un proceso por falta de causas que justifiquen la acción de la justicia. En el sobreseimiento, un juez, al ver la falta de pruebas o ciertos presupuestos, no entra a conocer del fondo del asunto o se abstiene de seguirlo haciendo, pudiendo terminar el proceso antes de dictar sentencia⁸⁴. Por ese motivo, no provoca normalmente la situación de cosa juzgada, y el proceso se podría reabrir más adelante. Normalmente, el sobreseimiento se dicta mediante un auto, que puede ser objeto de recurso.

El sobreseimiento en materia fiscal consistirá en la **conclusión del juicio de nulidad** basada en alguna causa que la ley determina y que debe declarar la sala que conoce del asunto sin fallar sobre el fondo de la controversia planteada.

En materia fiscal se entiende que procederá el sobreseimiento:

1. Por desistimiento del demandante.

⁸⁴ Enciclopedia Wikipedia.- <http://www.wikipedia.org>.

2. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.
3. 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.
4. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.
5. Si el juicio queda sin materia.
6. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

Asimismo, se señala que el sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

14.4. Nociones del Juicio de Amparo

Como introducción a este tema, es importante señalar que el recurso, presente en las formas que hemos abordado, se considera como un medio para prolongar un juicio o un proceso ya iniciado, y su objeto consiste, precisamente, en revisar la resolución o proveídos por él atacados, bien sea confirmándolos, modificándolos o revocándolos. El recurso implica un control de la legalidad debido a que tiene como objeto la revisión especificada en las hipótesis procesales apuntadas.

En el caso del juicio de amparo, su fin directo no consiste en la revisión del acto reclamado, es decir, en volverlo a considerar en cuanto a su procedencia y pertinencia legales, sino en constatar si implica o no violaciones constitucionales.

El amparo, de acuerdo con su naturaleza pura, no pretende establecer directamente si el acto autoritario que le da nacimiento se ajusta o no a la ley que lo rige, sino si engendra una contravención al orden constitucional, por lo que se considera como un medio de control, a diferencia del recurso, que es un medio de control de legalidad.

Es importante señalar desde este momento que el juicio de amparo se puede promover en dos vías, directa e indirecta, razón por la cual veremos a lo largo de este subtema, los aspectos generales del amparo y señalaremos por último, los dos tipos de amparo, conforme a la vía que se presenta.

14.4.1. Concepto

El juicio de amparo es un medio jurídico para hacer efectivas y respetar las garantías individuales consignadas en la Constitución Federal, obligando así a las autoridades del estado a restituir la garantía individual violada en caso de obtener sentencia favorable⁸⁵.

14.4.2. Requisitos de fondo y forma

Los requisitos de fondo y forma dependerán del tipo de amparo que se presente ya sea directo o indirecto.

Amparo directo

El amparo directo en materia fiscal procederá en contra de las resoluciones del TFJFA contra las que ya no proceda recurso procesal. Aunque no siempre se haya considerado así, ya que anteriormente estas resoluciones eran consideradas como simples actos de autoridad, contra los cuáles procedía sólo el amparo indirecto.

Es decir, procederá cuando concurren simultáneamente las siguientes hipótesis:

- a. Actos considerados como sentencias definitivas, resoluciones o laudos que pongan fin al juicio;
- b. Respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la propia sentencia, resolución o laudo.
- c. Que sean emitidos por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

⁸⁵ Ignacio Burgoa Orihuela, *Diccionario de derecho constitucional, garantías y amparo*.

Demanda de amparo directo

La demanda de amparo directo deberá contener, según el artículo 58 de la Ley de Amparo:

- ▲ Nombre y domicilio de quejoso.
- ▲ Nombre y domicilio de tercero perjudicado.
- ▲ Autoridades responsables.
- ▲ La sentencia definitiva o resolución que puso fin al procedimiento.
- ▲ Fecha en que se conoció la sentencia o resolución.
- ▲ Preceptos constitucionales reclamados y conceptos de violación.
- ▲ La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse.

A esta demanda de amparo se le conoce como **amparo uni-instancial** porque consta de una sola instancia, es decir, una vez que se emite la sentencia definitiva por el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, no procederá instancia o recurso alguno, excepto cuando se trate de inconstitucionalidad de leyes o interpretación directa de un precepto constitucional.

Suspensión en amparo directo

Se podrá solicitar ante la autoridad responsable, o sea el TFJFA, que la dictará sin que propiamente exista una suspensión provisional y definitiva, pero por los efectos que produce podría ser encasillada en definitiva. Los efectos de la suspensión serán para que las cosas se mantengan en el estado que guardan, y no se causen así daños de imposible reparación al quejoso con la ejecución.

Amparo indirecto

El amparo indirecto en materia fiscal procederá por exclusión de todos aquellos casos distintos para los que procede el amparo directo.

Hugo Carrasco⁸⁶ señala que procederá el juicio de garantías, respecto a los actos más comunes en materia fiscal, que se señalan a continuación:

- a. Cuando el contribuyente se autoaplica una ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos lo que provoca que empiece a correr el término para promover la demanda de amparo indirecto.
- b. Esperar que se notifique al contribuyente un acto de la autoridad impositiva cuya ley aplicada se considere anticonstitucional, por lo general la notificación de la existencia de un crédito fiscal o el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.
- c. Contra actos ejecutados en la tramitación de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo o tribunales administrativos de los estados que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación.
- d. Actos que no provengan de un tribunal.
- e. Contra las resoluciones del Ministerio Público que confirmen el no ejercicio o el desistimiento de la acción penal.

Demanda de amparo indirecto

La demanda de amparo indirecto deberá contener según el artículo 114 de la Ley de Amparo:

- ▲ Nombre y domicilio del quejoso.
- ▲ Nombre y domicilio del tercero perjudicado.
- ▲ Autoridades responsables.
- ▲ Ley o acto que de cada autoridad se reclame.
- ▲ Propuesta de decir verdad de los hechos correspondientes
- ▲ Preceptos constitucionales reclamados.
- ▲ Conceptos de violación.
- ▲ En su caso, la invocación del precepto de la Constitución que contenga la facultad de los estados o federación que se considere vulnerada.

Suspensión en amparo indirecto

⁸⁶ Hugo Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional*

Se solicitará ante el Juez de Distrito o juez de amparo en materia administrativa, el cual proveerá de manera incidental por separado y duplicado sobre la suspensión provisional, y en su momento sobre la definitiva. La suspensión tendrá como efectos que las cosas mantengan el estado que guardan, pero excepcionalmente será para el efecto de que prácticamente se restituya al quejoso de la garantía constitucional violada.

14.4.3. Tipos de Suspensión

Como hemos visto en el subtema anterior, la suspensión en el amparo tiene por objeto dejar sin efectos el acto realizado o resolución dictada por la autoridad, dejando las cosas en el estado que guarden, mientras se estudia el fondo de la impugnación y se dicta la sentencia. La misma se presenta dependiendo el caso de dos formas a saber:

De oficio	A petición de parte
<p>En el mismo auto admisorio de la demanda de amparo se proveerá la suspensión de mérito (por los efectos que produce, se equipara a la suspensión definitiva), siendo aquélla que se concede por la situación especial en que se encuentra el acto reclamado y ser considerado como un acto prohibido por la Constitución, así como los que no se consideran restituibles y los relacionados con los núcleos ejidales. Opera sin que el quejoso haga alusión a la misma dada la naturaleza del acto referente al peligro irreparable de ejecución, esto sin perjuicio de que el mismo quejoso la solicite, pero siendo ilusoria tal petición. Procede contra los actos que atenten contra la vida e integridad personal.</p>	<p>Opera para los casos en que no opere la suspensión de oficio. Se tienen que reunir los siguientes requisitos de procedencia y de efectividad.</p> <p>I. Los requisitos de procedencia se dividen en naturales y legales:</p> <p>Naturales. Tienen la certeza del acto reclamado, y la suspendibilidad del mismo.</p> <p>Legales. Se deben cumplir los requisitos de la Ley de Amparo, señalados en el artículo 124.</p> <p>II. Los requisitos de efectividad son aquellas condiciones y/o causaciones que el quejoso debe satisfacer para que surta efectos la suspensión concedida, el juzgador las impondrá de acuerdo a las circunstancias del caso, siguiendo ciertos lineamientos.</p>

14.4.4. Requisitos de procedibilidad del amparo

Para que el Juicio de amparo sea procedente se deberán cumplir los principios fundamentales del juicio de amparo:

<p>De iniciativa o instancia de parte</p>	<p>El juicio no procede oficiosamente. Es indispensable que alguien lo promueva, ya sea por sí mismo o por interpósita persona. Fundamento: Artículos 107 Constitucional, fracción I, y 4º de la Ley de Amparo.</p>
<p>De existencia de agravio personal y directo</p>	<p>Agravio es todo menoscabo u ofensa a la persona, sea ésta física o moral. Es personal porque debe concretarse específicamente en alguien, no ser abstracto; y es directo porque debe producirse, se esté ejecutando o ser de realización inminente. Fundamento: Artículos 107, fracción I Constitucional, y 73 fracciones V y VI de la Ley de Amparo.</p>
<p>De relatividad de las sentencias</p>	<p>Es la llamada “Fórmula Otero”: Las sentencias sólo surten efectos en relación con las personas que promovieron el juicio (quejoso), jamás respecto de otros. El principio puede extenderse a las autoridades: las sentencias contraen sus efectos a las autoridades que fueron partes como responsables. Fundamento: Artículos 107 Constitucional, fracción II, y 76 de la Ley de Amparo.</p>
<p>De definitividad el acto reclamado</p>	<p>Como el amparo es un juicio extraordinario, no un recurso, sólo procede con actos definitivos, con los cuales no exista recurso alguno, cuya interposición pueda dar lugar a la modificación, revocación o anulación del acto reclamado. Fundamento: Artículos Constitucionales 107, fracciones III, inciso a y b; IV y V, inciso b; y de la Ley de Amparo, artículo 73, fracciones XIII, XIV y XV.</p>
<p>De estricto Derecho</p>	<p>El juzgador del juicio de amparo tiene que limitarse a valorar la constitucionalidad del acto reclamado a la luz de los conceptos de violación, exclusivamente. Y si se trata de un recurso, concretarse a examinar la resolución recurrida con base en los agravios. Fundamento: Artículos 107 Constitucional, fracción II, párrafo segundo, <i>contrario sensu</i>; y 76 de la Ley de Amparo, <i>contrario sensu</i> también.</p>

Cuadro 14.1. Principios fundamentales del juicio de amparo

Cada uno de los principios citados tiene sus excepciones, para mayor profundidad al respecto se recomienda acudir a textos especializados en la materia de amparo.

14.4.5. Forma y plazos de presentación

Según el artículo 21 de la Ley de Amparo, el término para la interposición de la demanda de amparo será de **quince días**. Este término se contará desde el día siguiente a aquél en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; a aquél en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

El artículo 22 de la Ley de Amparo establece excepciones al respecto:

- ▲ En los casos en que a partir de la vigencia de una ley ésta sea reclamable en la vía de amparo, el término para la interposición de la demanda será de treinta días.
- ▲ En los actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro, cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o la incorporación forzosa al servicio del ejército o armada nacionales. En estos casos la demanda de amparo podrá interponerse en cualquier tiempo.
- ▲ En los casos en que el acto de autoridad combatible, mediante demanda de amparo, consista en acuerdo para la extradición de alguna persona reclamada por un Estado extranjero, el término para interponerla será siempre de quince días.
- ▲ Cuando se trate de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio en los que el agraviado no haya sido citado legalmente para el juicio, tendrá el término de noventa días para la interposición de la demanda, si residiera fuera del lugar del juicio, pero dentro de la República, y de ciento ochenta días, si residiere fuera de ella; contando en ambos casos, desde el siguiente en que tuviere conocimiento de la sentencia.

14.4.6. Partes en el Juicio de Amparo

El agraviado o agraviados

El juicio de amparo únicamente puede promoverse por el afectado, puesto que éste ha sido perjudicado por la autoridad; debe reclamar algún acto o ley. A este se le ha designado como agraviado o quejoso.

Perjuicio directo. El quejoso es el individuo o persona moral en cuyo daño se lleva a cabo el hecho violatorio de la Constitución. Quien resiente el perjuicio del acto reclamado tiene el carácter de quejoso o perjudicado directo. Se dice que a partir de ese momento se iniciará a petición de la que es considerada parte agraviada, o sea, perjudicada en pocas palabras, en donde no puede reconocerse tal carácter a quien en nada perjudique el acto que reclama, dando paso a lo que se conoce como perjuicio indirecto.

El **perjuicio indirecto** (que es también conocido como agravio indirecto no da ningún derecho al que lo sufre para ocurrir al juicio de amparo.

La conducta procesal del quejoso en el Juicio de Amparo, es contradictoria a la de la autoridad responsable. Con la demanda, el quejoso afirma que existe un acto que reclama y que es violatorio de las garantías individuales. Para que el quejoso pueda gozar del beneficio de la suspensión, sea provisional o definitiva, debe cumplir con todos los requisitos que como condiciones para este efecto se le señalan.

La autoridad responsable

En un concepto general debemos entender como autoridad en el amparo a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que por lo mismo estén en posibilidad material de obrar como individuos que ejerzan actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza que disponen; entonces de ahí pueda denominarse autoridad a la persona revestida de algún poder.

En el artículo 11 de la Ley de Amparo se indica que es autoridad responsable la que dicta u ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto reclamado. Esta puede adoptar dos posturas: la primera es negar el acto reclamado; y la segunda, afirmar que existe el acto reclamado y que es constitucional; de ahí que se afirme que la actitud procesal del quejoso sea contradictoria a la de la autoridad responsable.

El tercero perjudicado

Tendrán el carácter de tercero perjudicado:

- ▲ La contraparte del agraviado cuando el acto reclamado emane de un juicio o controversia que no sea del orden penal, o cualquiera de las partes en el mismo juicio cuando el amparo sea promovido por alguna persona extraña al procedimiento.
- ▲ El ofendido o las personas que, conforme a la ley, tengan derecho a la reparación del daño o a exigir la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, en su caso, en los juicios de amparo promovidos contra actos judiciales del orden penal;
- ▲ La persona o personas que hayan gestionado en su favor el acto contra el que se pide amparo, cuando se trate de providencias dictadas por autoridades distintas de la judicial o del trabajo; o que, sin haberlo gestionado, tengan interés directo en la subsistencia del acto reclamado.

El Ministerio Público Federal

Podrá intervenir en todos los juicios e interponer los recursos que señala esta Ley, inclusive para interponerlos en amparos penales cuando se reclamen resoluciones de tribunales locales, independientemente de las obligaciones que la misma Ley le precisa para procurar la pronta y expedita administración de justicia.

Sin embargo, tratándose de amparos indirectos en materias civil y mercantil, en los que sólo afecten intereses particulares, excluyendo la materia familiar, el Ministerio Público Federal no podrá interponer los recursos que esta Ley señala.

El acto reclamado

En este parte Burgoa⁸⁷ define el acto reclamado como:

"Cualquier hecho voluntario, consciente, negativo o positivo, desarrollado por un órgano del Estado, consistente en una decisión o en una ejecución o en ambas, que produzcan una afectación en situaciones jurídicas o fácticas dadas, y que se impongan imperativamente".

Ahora bien, como el primer elemento debe ser un hecho voluntario debe existir una autoridad, esto es, una persona con las grandes facultades decisoras o ejecutoras, de quien proceda la manifestación de la voluntad, dada a conocer por una decisión, o una ejecución material o ambas, que se traduzca en una actuación positiva —en un hacer—, o negativa —en un no hacer o abstención—, y que, por último, afecte a situaciones jurídicas de hecho.

Éste es el acto que el quejoso imputa en su demanda a la autoridad responsable y sostiene que es violatorio de sus garantías individuales, este acto mencionado debe ser hecho de una autoridad.

14.4.7. Improcedencia

Ya hemos abordado el concepto de improcedencia para efectos de los recursos, sin embargo en materia de amparo existe también una peculiaridad, misma que se encuentra establecida en el artículo 73 de la Ley de Amparo, señala que el juicio de amparo será improcedente entre otras, en las siguientes situaciones:

- a. Contra actos de la Suprema Corte de Justicia.
- b. Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas.
- c. Contra leyes o actos que sean materia de otro juicio de amparo que se encuentre pendiente de resolución, ya sea en primera o única instancia, o en revisión, promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas.
- d. Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso.

⁸⁷ Ignacio Burgoa Orihuela, *op. cit.*

- e. Contra leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, sino que se necesite un acto posterior de aplicación para que se origine tal perjuicio.
- f. Contra actos consumados de un modo irreparable.
- g. Contra actos emanados de un procedimiento judicial, o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud de cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.
- h. Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento.
- i. Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquéllos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos señalados en la Ley de Amparo.
- j. Contra las resoluciones judiciales o de tribunales administrativos o del trabajo respecto de las cuales conceda la ley algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas, aun cuando la parte agraviada no lo hubiese hecho valer oportunamente, salvo que se tratase de terceros extraños.
- k. Cuando se esté tramitando ante los tribunales ordinarios algún recurso o defensa legal propuesta por el quejoso que pueda tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto reclamado.
- l. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado;
- m. Cuando subsistiendo el acto reclamado no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o la materia del mismo.
- n. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley.

Las causales de improcedencia, en todo caso, deberán ser examinadas de oficio, es decir, invariablemente se procederá a identificar si el hecho o acto impugnado se ubica en alguna de las hipótesis establecidas en el artículo citado.

14.4.8. De la substanciación del juicio

En los juicios de amparo todas las promociones deberán hacerse por escrito, salvo las que se hagan en las audiencias y notificaciones, así como en las comparecencias.

Admitida la demanda, se anexarán copias de traslado para la partes, dándose una serie de actos jurídicos entre el Ministerio Público Federal, quejoso, tercero perjudicado y autoridad responsable.

Son dos los trámites relevantes o fundamentales del juicio de amparo, mismos que por su peculiaridad respecto a otros juicios destacamos: Uno se conforma por los **Informes Previo y Justificado** y otro es el de la **audiencia Constitucional**

En el auto admisorio se fijará fecha para la audiencia Constitucional en la que se ofrecerán, admitirán y se desahogarán las pruebas aportadas por las partes, acto seguido se expresarán los alegatos y posteriormente se emitirá el fallo correspondiente.

Informe justificado.

El informe justificado se conforma por un oficio que debe remitirse a la autoridad judicial que conoce de la interposición de un amparo por aquella Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que se designó como autoridad responsable en el juicio; este documento se circunscribirá a mencionar las razones y fundamentos legales que se estimen pertinentes, con el objeto de sostener la constitucionalidad del acto que se reclama, o bien para determinar la improcedencia del juicio de amparo. En complemento a este informe se envían

copias certificadas de las constancias del juicio de nulidad o, en ocasiones, todo el expediente para apoyar los razonamientos vertidos en el informe referido.

Si la sala señalada como responsable no rinde su informe con justificación, la Ley de Amparo establece la presunción de que el acto reclamado es cierto, y la responsable se hace acreedora a una corrección disciplinaria que le impondrá la autoridad que conoce el amparo en cuestión por haber omitido cumplir con esta obligación.

Informe previo.

El informe previo es aquél que rinde una sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en virtud de haber sido señalada como autoridad responsable en el juicio de amparo que se tramita ante un juez de distrito, dentro del término de las 24 horas siguientes a la notificación de la solicitud del informe en comento, en razón de que en el juicio constitucional se ventila el incidente de suspensión del acto reclamado. El informe deberá concretarse a manifestar si los hechos que se le imputan como sala responsable son ciertos o no, y además precisar si existe el acto que se le reclama.

A este informe pueden agregársele los motivos que se juzguen legalmente adecuados, referentes a la procedencia o improcedencia de la suspensión del acto reclamado que solicita el quejoso.

Cuando no se rinde el informe en cuestión se origina la presunción de que el acto reclamado constituye una violación a las garantías del quejoso, para el solo efecto de la suspensión del acto reclamado y con base a este incumplimiento el juez de distrito que conoce del juicio constitucional le impondrá una corrección disciplinaria a la responsable.

Sobreseimiento

Como ya hemos mencionado, el sobreseimiento surge cuando se suspende un proceso por falta de causas que justifiquen la acción de la justicia. El juez, al ver la falta de pruebas o ciertos presupuestos, no entra a conocer del fondo del asunto o se abstiene de seguirlo haciendo, pudiendo terminar el proceso antes de dictar sentencia.

Al respecto, el artículo 74 de la Ley de Amparo nos dice que procede el sobreseimiento:

- a. Cuando el agraviado desista expresamente de la demanda.
- b. Cuando el agraviado muera durante el juicio, si la garantía reclamada solo afecta a su persona.
- c. Cuando durante el juicio apareciere o sobreviniese alguna de las causas de improcedencia.
- d. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia del juicio.
- e. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado o cuando hayan ocurrido causas notorias de sobreseimiento, la parte quejosa y la autoridad o autoridades responsables estén obligadas a manifestarlo.
- f. En los amparos directos y en los indirectos que se encuentren en trámite ante los Jueces de Distrito, cuando el acto reclamado proceda de autoridades civiles o administrativas y siempre que no esté reclamada la inconstitucionalidad de una ley, si cualquiera que sea el estado del juicio, no se ha efectuado ningún acto procesal durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, ni el quejoso ha promovido en ese mismo lapso.
- g. En los amparos en revisión, la inactividad procesal o la falta de promoción del recurrente durante el término indicado producirá la caducidad de la instancia. En ese caso, el tribunal revisor declarará que ha quedado firme la sentencia recurrida.

Celebrada la audiencia constitucional o listado el asunto para audiencia no procederá el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia.

El sobreseimiento no prejuzga sobre la responsabilidad en que haya incurrido la autoridad responsable al ordenar o ejecutar el acto reclamado.

14.4.9. De la sentencia

El artículo 80 de la Ley de Amparo señala que la sentencia tendrá por objeto **restituir al agraviado** en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. Cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma exija.

Conforme lo establece el artículo 77 de la Ley en cita, las sentencias que se dicten en los juicios de amparo deben contener:

- a. La fijación clara y precisa del acto o actos reclamados, y la apreciación de las pruebas conducentes para tenerlos o no por demostrados.
- b. Los fundamentos legales en que se apoyen para sobreseer en el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado.
- c. Los puntos resolutivos con que deben terminar, concretándose en ellos, con claridad y precisión, el acto o actos por los que sobresea, conceda o niegue el amparo.

Conforme al principio de relatividad de las sentencias, y a lo señalado en el artículo 76 de la Ley en comento, las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos

y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

Luego que cause ejecutoria (quede firme) la sentencia en que se haya concedido el amparo solicitado, o que se reciba testimonio de la ejecutoria dictada en revisión, el juez, la autoridad que haya conocido del juicio o el Tribunal Colegiado de Circuito, si se interpuso revisión contra la resolución que haya pronunciado en materia de amparo directo, la comunicará, por oficio y sin demora alguna, a las autoridades responsables para su cumplimiento y la harán saber a las demás partes. En casos urgentes y de notorios perjuicios para el quejoso, podrá ordenarse por la vía telegráfica el cumplimiento de la ejecutoria, sin perjuicio de comunicarla íntegramente por oficio. En el propio oficio en que se haga la notificación a las autoridades responsables se les prevendrá que informen sobre el cumplimiento que se dé al fallo de referencia.

El artículo 105 de la Ley de Amparo señala que si dentro de las veinticuatro horas siguientes a la notificación a las autoridades responsables la ejecutoria no quedare cumplida, cuando la naturaleza del acto lo permita, o no se encontrare en vías de ejecución en la hipótesis contraria, el juez de Distrito, la autoridad que haya conocido del juicio o el Tribunal Colegiado de Circuito, si se trata de revisión contra resolución pronunciada en materia de amparo directo requerirán, de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, al superior inmediato de la autoridad responsable para que obligue a ésta a cumplir sin demora la sentencia; y si la autoridad responsable no tuviere superior, el requerimiento se hará directamente a ella. Cuando el superior inmediato de la autoridad responsable no atendiere el requerimiento, y tuviere, a su vez, superior jerárquico, también se requerirá a este último.

Las autoridades requeridas como superiores jerárquicos incurren en responsabilidad, por falta de cumplimiento de las ejecutorias, en los mismos términos que las autoridades contra cuyos actos se hubiese concedido el amparo.

Hemos abordado un tema tan extenso como importante, para la disciplina de Contaduría, debido a que en el quehacer diario el Contador tendrá muchas veces que identificar los casos en los que procede interponer algún medio de defensa contra actos o resoluciones de las autoridades fiscales.

Al abordar los tópicos más comunes de los medios de defensa, tratamos de dejar en el alumno una idea genérica pero concreta de lo que implican, sin embargo el tema no se agota en este texto, pues el mismo sólo trata de ser el primer escalón en el conocimiento de esta materia.

Con este tema, concluimos el estudio de los apuntes de la materia procedimientos fiscales, habiendo considerado los aspectos básicos de carácter sustantivo que se manejan en el sistema tributario mexicano y el Derecho Fiscal mexicano, así como los elementos esenciales de la relación tributaria, a efecto de que sean vinculados por el alumno con las materias de contribuciones que en particular se imparten para la licenciatura en contaduría.

Bibliografía del tema 14

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.

BURGOA Orihuela, Ignacio. *El juicio de amparo*. Porrúa, México, 1992.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 2002.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Última Reforma Aplicada Mayo 2007.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa-Noriega, México, 2004.

DÍAZ González, Luis Raúl. *Medios de defensa fiscal. Recurso Administrativo*. Gasca SICCO, México, 2001.

FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.

GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.

LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill. México, 1999.

Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.

Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla. México, 1986.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro. *Medios de defensa en materia fiscal*. ISEF, México, 2004.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Referencias

<http://www.wikipedia.org>.

Actividades de aprendizaje.

- A.14.1. Elabora un cuadro sinóptico que contenga las resoluciones en contra de las cuales procede el recurso de revocación.
- A.14.2. Elabora un esquema que contenga los plazos de interposición del recurso de revocación.
- A.14.3. Formula un cuadro comparativo que contenga los supuestos de improcedencia del recurso de revocación, del juicio de nulidad y del juicio de amparo.
- A.14.4. Formula un esquema que contenga las resoluciones que se pueden impugnar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- A.14.5. Con base en lo señalado en la Ley federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, elabora un cuadro sinóptico que contenga los requisitos

que debe contener el escrito de contestación de la demanda y documentos que se le deben anexar.

A.14.6. Elabora un esquema donde señales los tipos de amparo.

Cuestionario de auto evaluación

1. Expresa el concepto de recurso.
2. Menciona ante qué autoridad debe oponerse el recurso de revocación.
3. Expresa en qué casos se suspende el plazo de interposición de recurso.
4. ¿Cuál es el plazo para dictar resolución en el recurso de revocación?
5. ¿Cuál es la consecuencia si no se dicta la resolución dentro del plazo legal?
6. Explica qué se entiende por resoluciones definitivas para efectos del juicio contencioso administrativo.
7. Señala los tipos de pruebas que pueden presentarse dentro del juicio contencioso administrativo.
8. ¿En qué sentido pueden dictarse las sentencias en el juicio contencioso administrativo?
9. Explica qué se entiende por sobreseimiento.
10. Señala cuál es el plazo de presentación de la demanda por los particulares.
11. Expresa el concepto de prueba.
12. Expresa el concepto de sentencia.
13. Señala los principios fundamentales del juicio de amparo.
14. Señala los tipos de suspensión y en qué consisten.

Examen de auto evaluación

Coloca una (V) si el enunciado es verdadero y una (F) si es falso

	1. Son medios de defensa, los sistemas de protección que establece la legislación en beneficio de los particulares para combatir los actos o resoluciones de autoridad que vulneren o restrinjan sus intereses o derechos.
	2. El juicio de nulidad es el medio de impugnación contemplado por la ley, que se interpone en contra de resoluciones administrativas o judiciales que

	afectan los intereses de una persona, cuya finalidad será obtener la revocación, nulidad o modificación del acto que se reclama.
	3. La finalidad del recurso es buscar y obtener la nulidad de la referida actuación o resolución, ya sea en forma parcial o total
	4. El recurso de revocación es un medio jurídico para entablar una defensa de modo formal ante la autoridad fiscal, debido a que representa propiamente un medio de impugnación.
	5. El principio de informalidad se utiliza para evitar los requisitos extenuantes para la expresión de agravios y solicitar sólo los indispensables.
	6. En el juicio de Nulidad harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos.
	7. La prueba es un acto procesal donde se plantea al Tribunal una petición sustentada en hechos y fundamentos de Derecho, para que sea resuelta una vez que verifique los trámites legales correspondientes.
	8. El quejoso es el individuo o persona moral en cuyo daño se lleva a cabo el hecho violatorio de la Constitución.
	9. La demanda es la resolución administrativa que pone fin a un juicio, en una instancia, en un recurso o en un incidente que resuelva lo principal.
	10. La suspensión en el amparo tiene por objeto dejar sin efectos el acto realizado o resolución dictada por la autoridad, dejando las cosas en el estado que guarden, mientras se estudia el fondo de la impugnación y se dicta la sentencia.

Bibliografía

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Themis, México, 1993.
- CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford, México, 2002.
- CASTELLANOS Tena, Fernando. *Lineamientos elementales de Derecho Penal*. Porrúa, México, 1997.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Limusa-Noriega, México, 2004.
- DÍAZ González, Luis Raúl. *Medios de defensa fiscal. Recurso Administrativo*. Gasca SICCO, México, 2001.
- FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. McGraw-Hill, México, 1998
- FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 2001.
- GARCÍA Maynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*, 2ª edición. Porrúa, México, 1994.
- GARZA, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa, México, 1982.
- LATAPÍ Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*. McGraw-Hill. México, 1999.
- LÓPEZ Nieto, Francisco. *El procedimiento administrativo*. Bosch, Barcelona, 1960.
- MARABAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*. Mc Graw Hill, México 2000
- MARGÁIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*. Porrúa, México, 2000.
- OSORIO, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Heliasta, México, 2000.
- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Porrúa, México, 1976.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Harla, México, 1986.
- SÁNCHEZ Miranda, Arnulfo. *Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación*. ISEF, México, 2004.
- SERRA Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1981. (Tomo 1)
- JIMÉNEZ Huerta, Mariano. *La tipicidad*. Porrúa, México, 1955.

UNAM. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico Mexicano*. Porrúa, México, 1998.

Referencias

<http://www.wikipedia.org>.

**RESPUESTAS A LOS EXÁMENES DE AUTOEVALUACIÓN
DERECHO FISCAL**

Tema 1	Tema 2	Tema 3	Tema 4	Tema 5	Tema 6	Tema 7
1. V	1. F	1. V	1. B	1. F	1. V	1. F
2. F	2. F	2. V	2. A	2. V	2. F	2. V
3. F	3. V	3. F	3. B	3. F	3. F	3. V
4. V	4. F	4. F	4. D	4. F	4. V	4. F
5. F	5. V	5. V	5. B	5. V	5. F	5. F
6. V	6. D	6. F	6. C	6. V	6. F	6. V
7. V	7. A	7. V	7. A	7. F	7. V	7. V
8. F	8. E	8. V	8. B	8. V	8. F	8. V
9. V	9. B	9. F	9. A	9. V	9. V	9. F
10.V	10.C	10.F	10. C	10. V	10.V	10.V

Tema 8	Tema 9	Tema 10	Tema 11	Tema 12	Tema 13	Tema 14
1. V	1. V	1. V	1. V	1. F	1. V	1. V
2. F	2. F	2. V	2. F	2. F	2. V	2. F
3. V	3. V	3. F	3. V	3. V	3. V	3. V
4. F	4. V	4. V	4. V	4. F	4. F	4. V
5. F	5. V	5. F	5. F	5. F	5. V	5. V
6. V	6. F	6. V	6. F	6. V	6. V	6. V
7. V	7. F	7. F	7. F	7. F	7. V	7. F
8. V	8. V	8. V	8. F	8. F	8. F	8. V
9. F	9. V	9. F	9. V	9. V	9. F	9. F
10.F	10. F	10. F	10. V	10. V	10. F	10. V