

LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACIÓN CON LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADO.

I.- RELACIONES JURÍDICAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO.

1.- Procedimiento Administrativo.

A).-Consideraciones previas. El acto administrativo.

Previo al esbozo de cualquier análisis que nos propongamos en relación al procedimiento administrativo, no se puede dejar de lado el tratamiento del acto administrativo por ser éste el elemento fundamental en torno al cual gira y da consistencia a la actuación administrativa.

Así, tenemos que “al través del Acto Administrativo se exterioriza la función administrativa que realiza el Estado; se trata de una manifestación de voluntad del Estado, que tiene por efecto crear, modificar o extinguir el orden jurídico existente”¹

Andrés Serra Rojas² lo define así: “es una declaración unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de la Administración pública y crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general”.

Conviene así mismo, tener en cuenta la clasificación que realiza el maestro Gabino Fraga³ de los actos administrativos, estableciendo al efecto:

a) Desde el punto de vista de su naturaleza: actos materiales y actos jurídicos.

Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto: actos constituidos por una voluntad única y actos formados por el concurso de varias voluntades; y dentro de éstos últimos: el acto colegial, el complejo o colectivo, el acto unión, el contrato.

c) Desde el punto de vista que guarda la voluntad creadora del acto con la ley: acto obligatorio (o reglado) y acto discrecional.

d) Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos: actos internos y actos externos.

e) Desde el punto de vista de su finalidad: actos preliminares y de procedimiento, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución.

¹ Del Río González Manuel. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª. ed., México: Porrúa: 1981, pág. 71.

² Serra Rojas, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. 23ava. ed., México: Porrúa, 2002, pág.

³ Fraga, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. 27ava. ed., México: Porrúa, 1987, pág. 230 a 234.

f) Desde el punto de vista de su contenido: actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares; actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica y actos que hacen constar la existencia de un estado de derecho.

Aquí, es necesario detenernos a destacar la importancia de la diferenciación entre actos obligatorios y discrecionales, pues dentro de la administración tributaria adquiere gran relevancia el que la ley establezca las bases sobre las cuales habrá de actuar la autoridad.

En el primer caso, se trata de actos debidamente reglamentados en su preparación, valoración y determinación, de tal suerte que no queda lugar a dudas respecto a las condiciones a las que el particular o la administración, o ambos, deben sujetarse para perfeccionar debidamente el acto administrativo.

Es decir, en esta clase de actos la ley determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa.

Por otra parte, un acto administrativo es discrecional si para su nacimiento depende de la estimación subjetiva de la administración, así como para establecer los requisitos y condiciones que juzgue convenientes de acuerdo con el interés colectivo.

Sin embargo, las facultades para actuar en este sentido se indican con más o menos precisión en la propia ley. Por lo que es ésta la única fuente de la potestad discrecional de la administración y a ella hay que remitirse para encontrar la intención de conceder tal poder o no.

Es ilustrativa la tesis jurisprudencial No. 165 del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyo texto es el siguiente:

“ FACULTAD REGLADA Y FACULTAD DISCRECIONAL.- SU DISTINCIÓN.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino su obligación de obrar y como hacerlo en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculando su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes actuales para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Revisión No. 363/80 Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 mas con los resolutivos y 1 en contra.

Revisión No. 440/82 Resuelta en sesión de 25 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 2267/82 Resuelta en sesión de 19 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos (Texto aprobado en sesión de 19 de mayo de 1983).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 42, Año V Junio de 1983, Pág. 871.

Si bien, pudiera parecer que la utilización en la ley de vocablos que se orientan a la idea de permisibilidad u otorgamiento de facultades deviene en la concesión de poderes discrecionales, ello no siempre es así, como lo patentiza el siguiente criterio judicial⁴, a propósito de la facultad de determinación presuntiva de las autoridades fiscales prevista en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor hasta 1999:

“ DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. LA NOTIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE VISITADO PARA QUE PUEDA CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL, QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL.- Del análisis del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación se deduce que cuando en el desarrollo de una visita de auditoría, las autoridades fiscales adviertan que el contribuyente visitado se encuentra en alguna de las causales presuntivas que establece el diverso artículo 55 del citado código y los visitadores tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación contributiva del visitado, la autoridad deberá notificarle que se encuentra en uno de esos supuestos, para que dentro de los quince días siguientes pueda corregir su situación tributaria, sin que la

⁴ Seminario Judicial y su Gaceta. Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Tesis IV.2o.24 A, Tomo VII, Abril de 1998, pág. 741. Véase también: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, octubre de 1995, tesis III.2o.A.10 A, página 524, de rubro: "DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. NO QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O NO AL VISITADO, PUES DEL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE ADVIERTE QUE ESA FACULTAD OBEDEZCA A RAZONES DE OPORTUNIDAD, DE ORDEN PÚBLICO, TÉCNICAS O DE EQUIDAD." y Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, página 145, tesis por contradicción 2a./J. 138/99, de rubro "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA INOBSERVANCIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 58, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DEL MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL PROCEDIMIENTO QUE AFECTA LAS DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE VISITADO EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 238, FRACCIÓN III, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, POR LO QUE SE DEBE DECLARAR LA NULIDAD PARA EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA."

connotación "podrán" empleada en el mismo, deba entenderse como una facultad discrecional de la autoridad fiscal cuyo ejercicio quede a su arbitrio y capricho, sino que la acepción "podrán" significa que únicamente cuando se colman los requisitos legales exigidos, la autoridad actuará conforme a lo ordenado en la prevención en comentario, interpretación que se robustece con el hecho de que la parte final del precepto dispone que el citado trámite no será aplicado cuando el contribuyente cometa actos dolosos relacionados con la contabilidad fiscal, tendientes a evadir el pago de contribuciones, mismos que se especifican en la fracción II del artículo 75 del código tributario federal, de donde se deduce que si no se surte esta hipótesis, la autoridad deberá notificar al contribuyente que se encuentra en una de las causales de determinación presuntiva y que tiene el término de quince días para corregir su situación fiscal, pues de no actuar de esa forma la autoridad, se le niega el derecho al causante de regularizarla.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 18 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Como puede verse, las facultades discrecionales que la ley otorga a la administración no son absolutas, sino que en todo caso, deben apegarse a determinadas reglas con frecuencia establecidas en la propia norma legal que las concede o bien en disposiciones reglamentarias.

B).- Procedimiento administrativo. Naturaleza y distinción.

Con frecuencia, el acto administrativo necesita de la elaboración previa de actuaciones que preparan su nacimiento. Así, "ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo".⁵

O, considerando uno de los elementos del acto administrativo, la voluntad, el procedimiento administrativo "es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin".⁶

Nava Negrete, define el procedimiento administrativo como "el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración".⁷

⁵ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 255.

⁶ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., pág. 276.

El procedimiento administrativo de carácter fiscal como unidad integradora no existe como tal, sino más bien, diversas clases de procedimientos, derivadas de las relaciones jurídicas que le dan sustento.

Serra Rojas⁸, los clasifica de la siguiente manera:

- a) El procedimiento de tramitación o conjunto de actos que conducen al acto definitivo, o sea, la decisión administrativa.
- b) El procedimiento administrativo de oposición, para sustanciar la preferencia del derecho anterior.
- c) El procedimiento de ejecución, o serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.
- d) El procedimiento sancionador, mediante el cual la administración castiga las violaciones formales;
- e) Procedimientos especiales, como los procedimientos para la condonación de multas.

Sergio Francisco De la Garza⁹, utiliza la siguiente clasificación:

1.- Procedimientos preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.-

2.- Procedimientos de determinación, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga.

3.- Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales.

4.- Procedimientos coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones.

5.- Procedimientos de ejecución forzosa.

6.- Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes

⁷ De la Garza, Sergio F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 14ava. ed., México: Porrúa, 1986, pág. 651.

⁸ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., pág. 278.

⁹ De la Garza, Sergio F. Op. Cit., pág. 658.

Básicamente, el procedimiento administrativo cumple una función de seguridad jurídica, al quedar estatuido por reglas básicas que todo ente administrativo debe cuidar so pena de que sus actuaciones transgredan el orden legal y lesionen a su vez legítimos derechos del particular.

Tal metodología se encuentra enmarcada primeramente por la Constitución General de la República, como ley fundamental y rectora de todo el ordenamiento jurídico, de tal suerte que aún, si no existiera un procedimiento legalmente establecido para ejercitar determinada facultad por parte de la administración, la Carta Magna obliga a satisfacer salvaguardas elementales de cualquier procedimiento y a fundar y motivar el acto de molestia.

En segundo término, el procedimiento a seguir se inserta en la ley especial de que se trate, o en el ordenamiento adjetivo que le sirve de referencia, como ocurre con nuestra legislación con las leyes tributarias particulares y el Código Fiscal de la Federación.

Las anteriores acotaciones aluden invariablemente a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, y de audiencia o de debido proceso que regula nuestra Constitución.

Al respecto, es importante destacar las notas características del procedimiento en materia administrativa:¹⁰

1.- Contradictorio, porque estamos en presencia de numerosos procedimientos diversos entre sí, que son tantos como leyes administrativas.

2.- Inquisitivo, porque por su propia naturaleza es necesario investigar, averiguar, recabar y precisar con cuidado y diligencia las cosas o los motivos que fundan el acto administrativo.

3.- Escrito, porque esta es la forma normal y adecuada que deben revestir los actos administrativos, si bien debe tenerse en cuenta que en las actividades cotidianas de la administración es necesario emitir numerosas órdenes o acuerdos verbales de escasa trascendencia, pero útiles para el manejo de asuntos.

4.- El procedimiento administrativo es poco formalista, sin excesivas formalidades, porque así lo exige la rapidez y la eficacia de la administración, pero siempre subordinado a determinadas formalidades de seguridad jurídica.

Rasgos que son coincidentes con los principios que rigen en materia de procedimientos administrativos¹¹:

a).- Predominio de la actuación de oficio.

b).- Carencia de formalidades.

¹⁰ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., 283.

¹¹ *Íbidem*.

c).- Rapidez.

d).- Predominio de la forma escrita.

e).- Gratuidad en lo general, más oneroso en ciertas formas administrativas como el registro, certificación, etc.

f).- No siempre es precisa una dirección técnica.

g).- Tramitación sencilla.

c) Procedimiento administrativo. Medios de prueba y valoración.

Acorde con las garantías de legalidad, audiencia y debido proceso, todo procedimiento administrativo de carácter fiscal norma la fase de investigación a que debe sujetarse la autoridad para concluir en una determinación, así como los elementos de convencimiento y valor que estos tienen dentro de la indagación.

Medios de prueba, dicen de Pina y Larrañaga "corresponde a las fuentes de donde el juez deriva las razones (motivos de prueba) que producen mediata o inmediatamente su convicción.¹²

Evidentemente, tales factores tiene la característica de poder ser apreciados objetivamente a través de mecanismos sensoriales y con la finalidad de estar dirigidos al conocimiento de quien decide.

Ello es importante, porque desde mi punto de vista, no cabe en la materia la evaluación subjetiva del resolutor, basada por ejemplo en su conocimiento privado de las circunstancias, pues si no es demostrado respetando los principios constitucionales antes aludidos, deriva necesariamente en la ilegalidad de la actuación administrativa.

En los procedimientos administrativos de naturaleza fiscal son admisibles toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, salvo la petición de informes respecto de constancias de los expedientes administrativos, tal y como lo prevé el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

Curiosamente, la anterior disposición se encuentra dentro de la sección relativa al recurso administrativo, y si bien éste se inserta en el título correspondiente a Procedimientos administrativos, resulta claro que nuestra codificación fiscal no sistematiza debidamente los procedimientos de esta clase, pues deja aparte con notorio acento de resabio realista los procedimientos de fiscalización a los que engloba como facultades de las autoridades fiscales, por lo que no está de más cavilar respecto al sano tratamiento de los procedimientos empezando por mantener un plano de respeto e igualdad procesal entre el Estado Soberano y el particular en la terminología de nuestra legislación.

¹² De Pina y Larrañaga. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 13ava. Ed., México: Porrúa, 1979, pág. 281.

En ese sentido, creo que, ya que el Código Fiscal establece los diversos procedimientos administrativos en materia fiscal, un buen principio, sería reorganizar los procedimientos de fiscalización y de ejecución en una sola sección, dejando a los jurisdiccionales, como el recurso y el contencioso administrativo en otra diversa.

Por disposición del numeral 5 del propio Código Tributario, al aplicarse a la materia las normas del derecho federal común, en lo que respecta a los medios probatorios debemos señalar los siguientes, de acuerdo con el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

- a) Confesión, incluyendo en ésta categoría cualquier manifestación, aviso o declaración de impuestos.
- b) Los documentos públicos, dentro de éstos los informes de las autoridades respecto de hechos que consten en los expedientes.
- c) Los documentos privados.
- d) Los dictámenes periciales. Baste recordar que en materia aduanera, la complicada técnica de clasificación arancelaria da lugar con frecuencia, a la necesidad de practicar análisis sobre la materia de las mercancías
- e) El reconocimiento o inspección.
- f) Los testigos.
- g) Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y en general, todos aquéllos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- h) Las presunciones.

A este respecto, deben distinguirse las presunciones simples, que son “aquéllas que se refieren a los elementos del hecho imponible y que la autoridad administrativa está facultada por la ley para utilizar en la determinación de la obligación tributaria”¹³, pero que sin embargo, el principio de legalidad impide sean consideradas como norma por la cual debe regirse la administración.

Las presunciones legales, por el contrario, se encuentran invariablemente en la ley, y a su vez, se diferencian las de carácter relativo de las presunciones legales absolutas, según admitan prueba en contrario o no.

“ Las presunciones relativas permiten al particular, mediante prueba en contrario, desvirtuar la deducción que ha unido un hecho base con otro desconocido”¹⁴. En las presunciones absolutas, “la existencia del hecho presumido por la ley, de acuerdo a la presencia de un hecho material conocido, es realmente probable, por lo cual se le dota de indiscutible relevancia jurídica “.¹⁵

¹³ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 683.

¹⁴ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. TOMO I, México: TFJFYA, 2001, pág. 344.

¹⁵ Ídem, pág. 345.

En cuanto a la valoración de las pruebas, adquiere especial relevancia que la confesión expresa, las presunciones legales absolutas y los documentos públicos gozan de plena eficacia. Así también, la libre valoración de las pruebas en el caso de obtener convicción distinta acerca de los hechos investigados, con la condición de que se funde razonadamente tal circunstancia.

2.- La relación jurídica tributaria.

Respecto a la relación que se constituye entre el Fisco y el gobernado existen diversas opiniones que ven por un lado, la existencia de una sola relación entre ambos sujetos; mientras que otros doctrinarios sostienen que son diversos vínculos los que se establecen como tantos sean los supuestos jurídicos previstos por las leyes fiscales.

Considerando la obligación de pago del tributo y la correspondiente potestad respecto a su exigencia por el Estado, resulta en una relación de carácter obligacional, esto es, el pago del impuesto.

Sin embargo, no siempre la relación entre los sujetos antes señalados tiene como objeto una prestación pecuniaria, pues al lado de ese deber principal, se encuentran diversidad de cargas que el particular debe soportar, como la de llevar y conservar contabilidad, presentar declaraciones informativas, permitir actos comprobatorios y pagar recargos por concepto de indemnización, entre otros.

Es entonces que cabe cuestionarse si con respecto al acreedor y deudor de una deuda fiscal coexisten diversas relaciones o si una sola relación irradia multiplicidad de vínculos.

Al respecto, se han elaborado las siguientes posiciones:

A) La relación jurídica tributaria como unidad.

Para el maestro Jiménez González¹⁶, la relación jurídica tributaria es una relación nuclear cuya circunferencia se conforma por gran cantidad de vínculos jurídicos. Lo explica así el mencionado autor:

. . . “ el núcleo del conjunto de relaciones jurídicas en que consiste el tributo y por ende en torno al cual gira el haz de vínculos que conforman la denominada relación jurídico-tributaria no puede ser otro que la relación que tiene por contenido respecto a la autoridad el derecho de crédito, es decir, el derecho subjetivo que como el poder e exigir el pago del tributo le asiste a ella y que luego pone en ejercicio cuando se actualizan los supuestos previstos por la ley. Y que respecto al administrado se concretiza en una posición pasiva que se agota en el cumplimiento de las obligaciones de pago de la prestación pecuniaria debida a título de tributo.

¹⁶ Jiménez González, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. México: Thomson, 2002, pág. 206.

Esta relación es el centro, el eje de la relación jurídico-tributaria“.

Jiménez establece las siguientes notas distintivas:

a) Es una relación principal. La relación nuclear que se establece entre el Fisco y el obligado al pago de un tributo es prominente en relación con los diversos vínculos que nacen de esta, puesto que es el entero del gravamen su objeto final.

b) Constituye una unidad teleológica. Las demás relaciones que se acumulan en torno a la relación jurídica principal, es decir, aquellas obligaciones, deberes y cargas tributarias distintas de la obligación de pago del tributo, no tienen otra razón de ser que servir como salvaguarda del cumplimiento de la relación nuclear, como la llama Jiménez González. Es decir, tales relaciones se hayan dispuestas a fin de que quien esté obligado a satisfacer el entero lo cumpla.

En relación con los demás vínculos de la relación jurídica tributaria se tienen las siguientes características:

a) Potestad-sujeción. Una vez que el legislador, en acato del contenido del artículo 31, fracción IV, Constitucional, establece el sistema fiscal, configura las diversas figuras e instituciones jurídicas de este campo, a más de proporcionar las facultades necesarias a la autoridad administrativa para garantizar el funcionamiento y observancia del sistema tributario.

Ante potestades tales como vigilancia de obligaciones, de comprobación y revisión, de determinación y sancionatorias, así como de cobro coercitivo, el administrado no tiene otra posición que no sea la de mero expectante respecto a la posibilidad del ejercicio de dichas facultades.

Pero ello no significa deber alguno de tipo patrimonial, en tanto que tal situación se verifica únicamente en el evento de colocarse dentro de una situación concreta, siendo hasta entonces que se convierte en deudor tributario.

b) Derecho de crédito-obligación. A partir de la actualización del supuesto legal previsto por el legislador como revelador de capacidad contributiva nace para el Fisco un derecho de crédito. Este se materializa en la facultad de exigir al sujeto obligado por la ley una cantidad pecuniaria en calidad de gravamen.

Esto es, la relación nuclear que deriva de los tributos establecidos en el orden jurídico fiscal, tiene en un extremo a la administración tributaria como titular de los derechos de crédito, a cuyo amparo tiene la potestad de exigir el pago del tributo de un sujeto determinado señalado por la ley.

Lo que define, a juicio de Jiménez González, esta relación nuclear, es que la causa que determina su nacimiento siempre consiste en la realización del hecho definido por la ley como revelador o sintomático de capacidad contributiva, de tal forma que el sujeto obligado al pago en este caso tiene por esa sola razón el carácter de contribuyente.

Quienes no tienen el carácter aludido, si bien están obligados al pago del gravamen, dicha obligación no esta definida por la concretización del supuesto legal que el legislador consideró como signo de capacidad contributiva a fin de sufragar los gastos públicos, sino como su voluntad de sujetar a otros individuos para asegurarse la satisfacción del entero del tributo.

c) Los deberes tributarios. Al lado de la obligación jurídica tributaria, existen los deberes tributarios, que se diferencian de los primeros por su contenido. Estas últimas no contienen jamás una prestación de carácter pecuniario.

Llevar contabilidad, presentar declaraciones informativas y de impuestos, son deberes a cargo de un sujeto cuya correlativo titular del derecho tiene únicamente la facultad de velar por la observancia de la ley, más no a su favor un derecho subjetivo como lo es el derecho de crédito.

d) Las cargas tributarias. Las cargas tributarias se identifican con las obligaciones, el que implican un comportamiento impuesto a su titular, la diferencia sustancial consiste en que en éstas últimas, el favorecido con ellas lo es un sujeto distinto al titular, mientras que en aquéllas, a quien se impone una carga le beneficia. Tal es el caso de la carga en materia de probatoria.

B) Pluralidad de relaciones jurídicas.

Entre quienes sostienen que los vínculos que unen al administrado y el Fisco son diversos y no constituyen de manera alguna una sola relación, parten de la premisa de que la pluralidad de presupuestos jurídicos que las leyes fiscales establecen son el origen de diversas prestaciones, ya tributarias, ya fiscales, según la naturaleza de la obligación tutelada.

“ Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquéllas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales”.¹⁷.

Sergio Francisco de la Garza clasifica así las relaciones antes señaladas:

1) Relaciones de naturaleza sustantiva.

La nota común a este tipo de relaciones es que contienen una prestación de dar, consistente en una prestación pecuniaria. Son las siguientes:

a) Relaciones tributarias que tiene como contenido el pago de un tributo.

b) Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.

c) Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.

¹⁷ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 441.

d) Relaciones cuyo contenido es la garantía de prestaciones tributarias o fiscales.

e) Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.

f) Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.

2) Relaciones formales.

Estas tienen como contenido obligaciones de hacer, no hacer o tolerar.

a) Relaciones formales. Su contenido es una obligación de hacer, es decir, la prestación de un hecho. Ejemplos de este tipo de relaciones son las de proporcionar un informe o presentar una declaración.

b) Relaciones de no hacer. Esta clase de relaciones tienen por contenido un no hacer, lo que se traduce en una abstención o la omisión de efectuar determinada conducta. Por ejemplo: no fabricar alcohol sin permiso.

c) Relaciones de soportar. En estos casos el contenido de la relación es la de soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria. Verbigracia: Permitir el ejercicio de una visita domiciliaria.

3) Opinión al respecto. Distinción entre relación y obligación tributaria.

Las leyes fiscales mexicanas no establecen concepto alguno de obligación tributaria o contributiva como otros le llaman. En términos generales, es a partir del artículo 31, fracción IV, Constitucional que se ha construido el sistema de tributación. Así, en principio podemos decir que el ordenamiento positivo considera a quienes deben contribuir para cubrir el gasto público y a quienes no deben hacerlo.

En tales términos, la concepción de relación jurídica tributaria que la legislación estatuye, brinda a través de los elementos que la componen, una idea de la postura que toma.

Es claro que del contenido armónico de los dispositivos legales que conforman el sistema impositivo, la determinación del vínculo fisco-contribuyente lo estima como aquél "en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie".¹⁸

Es decir, considera únicamente la obligación pecuniaria que se debe satisfacer sin hacer distinción alguno en relación con otras relaciones de diversa índole. Cuestión que se corrobora del contenido del artículo 6° del Código Fiscal Federal, como pilar de la estructura jurídica tributaria.

Dice así el referido numeral:

¹⁸ Fernández Martínez, Refugio de J. CURSO ELEMENTAL DE DERECHO FISCAL. 2ª edición, Monterrey: FACPYA, 1989, pág. 407.

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

... “

Como se ve, la legislación fiscal se soporta de manera importante en el precepto mencionado, en el que se nota la adhesión a la tesis de la pluralidad de relaciones en materia tributaria, según sean los supuestos legales en que caiga una situación concreta.

Así, los elementos de la obligación tributaria no son otros que los siguientes:

- a) Un sujeto activo que siempre será el Estado, representado por el Fisco.
- b) Un sujeto pasivo que es el contribuyente del gravamen
- c) El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria y por excepción, en especie.

Sin embargo, me parece que la confusión estriba en los conceptos de obligación y relación que se deducen de esta materia. Pueden coexistir ambos supuestos en el mismo momento y por otra parte, sólo uno de ellos.

Es decir, es posible se de un vínculo de carácter fiscal sin que necesariamente haya tenido un origen en una relación tributaria o que aquélla de nacimiento a esta última.

Tal es el caso por ejemplo de la obligación de presentar declaraciones, que es una obligación eminentemente formal, más de ningún modo tributario, pues puede suceder que el obligado carezca de base sobre la cual determinar el impuesto a manifestar.

Más de todas formas, el deber de presentar la declaración subsiste, como otras múltiples que dan consistencia y seguridad a la primera.

Emilio Margaín Manatau¹⁹ define ambas figuras de esta manera: “la relación jurídica tributaria consiste en el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las obligaciones reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación”.

De ello se sigue la clara distinción que a partir del precepto constitucional rector del sistema tributario hace la ley fiscal. De tal suerte que los demás obligados al pago de un tributo, diversos del contribuyente, tendrán ese carácter no por virtud de mandato constitucional como se ve, sino por virtud de la ley que se lo atribuye.

Así es, no se debe olvidar los múltiples obligados al entero de un gravamen, que de acuerdo a la Clasificación de De la Garza González²⁰ son:

- a) El sujeto pasivo principal (contribuyente).
- b) Sujeto pasivo por adeudo ajeno.
- c) El sujeto pasivo responsable por sustitución.
- d) El sujeto pasivo responsable por solidaridad.
- e) El sujeto pasivo responsable objetivamente.

Pero como se ha expuesto, es el principio de capacidad contributiva el que determina el sujeto obligado de la relación tributaria, pues quienes no tengan tal signo objetivo en vista de determinada actividad, estrictamente no serían llamados a contribuir. Empero, dada por una parte la potestad del legislador para asegurarse que se satisfaga la prestación pecuniaria necesaria para cubrir el gasto público, tenemos el nacimiento de las figuras en cuestión.

En efecto, conforme al marco constitucional, únicamente mediante ley se puede imponer cargas de tipo patrimonial a los particulares, de donde se tiene que es el legislador quien detenta dicha potestad en último término, esto es, finalmente es quien determina a quienes llama a tributar.

Valga la cita del criterio que al respecto ha sostenido por el Pleno de la Suprema Corte²¹:

“ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.
El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una

¹⁹ Margaín Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª edición, México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 304.

²⁰ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 482 y sigs.

²¹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 199-204, Primera Parte, pág. 144.

parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Aquí, conviene señalar que algunos autores establecen como elemento de la relación tributaria a la causa, la que ha sido definida así: "la causa de la obligación contributiva o tributaria, proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del – Jus imperium- que le es propio, determina que hechos o situaciones de producirse en la realidad, general la obligación de pagar contribuciones".²²

Consecuentemente, la causa de la obligación tributaria se encuentra en relación directa con la capacidad contributiva de quien posea o genere riqueza a fin de contribuir en las necesidades económicas del Estado.

Empero, de nueva cuenta, dentro de la circunscripción constitucional tal selección de supuestos, debe guiarse por el principio de proporcionalidad, esto es, definiendo los hechos e hipótesis que den cuenta de la aptitud de un obligado para contribuir.

²² Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 410.

3.- Relación entre el administrado y la fiscalización.

A) El derecho tributario administrativo.

La sola creación de normas jurídicas que establecen las hipótesis de causación de los tributos no es suficiente para que se garantice la recepción por el Estado de las prestaciones pecuniarias resultantes de los hechos imponible.

Para ello, la administración tributaria despliega una conducta eminentemente activa en relación con los sujetos obligados al entero, opuesta evidentemente a la simple espera del cumplimiento espontáneo y puntual.

Esta actividad la explica así el tratadista argentino Héctor B. Villegas²³:

... “ El derecho tributario formal contiene las normas que el fisco utiliza para comprobar si corresponde que cierta persona pague un determinado tributo y –en su caso- cual será su importe.

... el derecho tributario material se ocupa de decir como se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona. Pero no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Estas previsiones son sólo normas “actuables”, cuya operatividad necesita de normas “actuantes”.

De allí que el derecho tributario formal sea el complemento indispensable e inseparable del derecho tributario material. Esa inseparabilidad es la misma de todo derecho sustantivo que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un derecho adjetivo que proporcione las reglas de aplicación...

De la misma manera, el derecho tributario formal contiene las regulaciones en que se puntualiza cuáles son las vías de acción para el organismo fiscal. Es decir, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente cobrado.”

La actividad administrativa a que nos referimos no sólo va dirigida a los deudores de la prestación tributaria, sino que alcanza también a quienes se han colocado dentro de los supuestos que dan nacimiento a la deuda fiscal y no la han liquidado o proporcionado los elementos para su determinación.

Así mismo, repercute en los llamados terceros a través de deberes impuestos en el sentido de proporcionar información y auxilio de la administración tributaria, no obstante no tengan a su cargo obligación de pago del gravamen.

²³ Belisario Villegas, Héctor. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 8ª. Ed., Buenos Aires: Astrea, 202, pág. 393.

Estas relaciones de naturaleza formal resultan de duración perenne respecto de la relación jurídica tributaria principal, pues mientras esta se agota en la satisfacción de la prestación debida, ya sea referida a un acto ocasional, o periódico, los vínculos formales perduran como salvaguardas del cumplimiento de la primigenia relación.

De ahí que las normas adjetivas que regulan la función administrativa formal tengan como contenido obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar, opuesto a la relación tributaria material, cuyo contenido siempre será el pago de una suma de dinero, y excepcionalmente de bienes.

El propio Villegas agrupa los deberes formales de los sujetos pasivos en esta forma²⁴:

a) Un sector de actividades tiene por finalidad controlar la corrección con que los obligados cumplieron los deberes formales que la determinación hizo necesario. Son las tareas fiscalizadoras de la determinación, y su ejecución implica deberes instrumentales de las personas.

b) El otro sector de actividades es totalmente independiente, no sólo de las tareas previamente descritas, sino también de la propia obligación tributaria sustancial. El fisco debe cumplimentar actividades de investigación cuyo objeto es verificar, en forma predominantemente preventiva (y con la prescindencia de hechos imponible conocidos o sujetos pasivos identificados), si los componentes de la sociedad, en general, acatan debidamente las obligaciones emergentes de la potestad tributaria. Tales actividades, aún independientes de la determinación y su fiscalización, requieren asimismo de deberes formales de las personas.

Sergio Francisco De la Garza²⁵, establece al efecto la siguiente clasificación:

1) Obligaciones a cargo de aquéllos sujetos que han realizado un hecho generador. Es decir, el conjunto de obligaciones tributarias creadas por el procedimiento tributario en sus diversas fases, entre ellas, el contencioso, la ejecución forzosa y en su caso, el procedimiento de restitución.

2) Las obligaciones tributarias que existen a cargo de futuros o presuntos deudores del crédito fiscal, a quienes la ley les impone una relación permanente, que se inicia con la obligación de empadronamiento o registro y se prolonga en el tiempo a través de obligaciones de llevar libros de contabilidad presentar declaraciones, de rendir informes, de tolerar visitas domiciliarias y revisiones, aunque no llegue a nacer la obligación de pago de un adeudo tributario.

3) Obligaciones a cargo de terceros, a quienes se imponen obligaciones de rendir informes, de vigilancia, de pericia y de otras clases como prestaciones cívicas de cooperación con motivo de un requerimiento de autoridad.

²⁴ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit. Pág. 394.

²⁵ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 644.

Finalmente, los sujetos de las relaciones que se materializan en el derecho administrativo formal son la autoridad por una parte, y los administrados por la otra.

A la primera, corresponde desarrollar la actividad encaminada al entero de la prestación tributaria. Regida por el principio de oficiosidad, de ahí la denominación de fase oficiosa del procedimiento administrativo, es a su cargo el impulso de las indagatorias y las medidas discrecionales necesarias para proteger el pago de los créditos.

Igualmente, cuando la determinación es a cargo del contribuyente, despliega una actividad de control de la revisión sobre la veracidad de la determinación y entero del obligado.

En el extremo opuesto se encuentran los administrados en sus diversas categorías.

B) La fiscalización.

La existencia de actos de verificación encaminados a la intimidación de los contribuyentes a efecto de que realicen conductas que se apeguen a lo preceptuado en las disposiciones fiscales y cumplan en lo sucesivo con la obligación tributaria haya su justificación en la insatisfacción de los deberes y obligaciones de los sujetos pasivos, ya por las circunstancias económicas, ya por la búsqueda de mecanismos que permitan eludir el pago del tributo.

Tales actuaciones constituyen la etapa preliminar de la cuantificación de la deuda tributaria. "Las actividades preparatorias consisten principalmente en la recolección de material respecto a los hechos generadores y en la realización de avisos y notificaciones".²⁶

Empero, previo a tales procedimientos de investigación, y a fin de estar en aptitud de lograr la mayor efectividad, la administración tributaria, realiza además, entre otras, las siguientes actividades:

a) Registro de contribuyentes. De importancia capital resulta contar con un padrón del universo de los contribuyentes con información actualizada de sus obligaciones y localización.

b) Recaudación. Entendida como la percepción de las contribuciones por parte de los contribuyentes. Implica una actividad eminentemente pasiva.

c) Fiscalización. Corresponde a la labor de verificación o inspección respecto a las obligaciones y deberes de los contribuyentes para propiciar su cumplimiento voluntario.

d) Cobranza. Es el conjunto de medidas relativas a lograr la satisfacción de la deuda por el sujeto incumplido, aún mediante actos coactivos.

²⁶ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 704.

Jiménez González²⁷ señala cuáles son los objetivos de la fiscalización:

1) Identificación de los contribuyentes.

Como paso previo al conocimiento de los niveles de evasión de las obligaciones y deberes tributarios y fiscales, se hace imprescindible la identificación de los contribuyentes con la finalidad de actualizar la información y la coincidencia de los registros con el conjunto de los obligados.

2) Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes.

La etapa siguiente corresponde a la constatación y verificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados; es decir, si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho. Normalmente, esta etapa se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones y demás. En todo caso, la tarea de los órganos fiscalizadores será hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieran lo hagan.

3) Detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones.

Esta fase que de suyo presenta enorme dificultad para las autoridades fiscalizadoras, consiste en detectar las anomalías relativas a incorrecciones y eventuales falsedades y errores contenidos en las declaraciones. La omisión de declarar es más fácilmente detectable, y en algunos casos podría hacer suponer que el sujeto incumplido únicamente trató de diferir el pago; por el contrario, en el caso de declaraciones falseadas o incorrectas, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Sin embargo, una tarea fiscalizadora que alcance a la totalidad de los sujetos obligados resulta imposible de realizar, máxime con los escasos recursos con que en general el Estado cuenta para cubrir las necesidades de la población.

Ante tales circunstancias, la solución es la implementación de mecanismos de selección de entre el universo de contribuyentes, a fin de localizar aquellos cuya revisión implique la representatividad de la totalidad o de una categoría de ellos.

Lo anterior debe perseguir finalmente, en forma mediata, evitar en todo lo posible la evasión fiscal a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes tributarios y fiscales. En lo inmediato, descubrir la evasión que se presenta y determinar los créditos resultantes de las conductas indebidas.

Sin embargo, es importante establecer que la función fiscalizadora no debe buscar por sí misma, o bien, tener como fin último la recaudación de ingresos, en tanto que orientarse hacia tal finalidad equivale a desvirtuar su naturaleza. Ello, pues por una parte los niveles de recaudación que con dicha tarea se realizara sería mínima en comparación con la propia función recaudatoria. Y por otra, los parámetros de medida de esa actividad variarían, de propiciar el cumplimiento voluntario al nivel de recursos logrado.

²⁷ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 322.

No debe olvidarse que una de los elementos de que se sirve la actividad fiscalizadora para desalentar la evasión es la sensación de riesgo, como factor determinante en propiciar se satisfaga la prestación tributaria.

Lógicamente, para que ese componente resulte eficaz, resulta indispensable la percepción entre el universo de contribuyentes, de la posibilidad real de ser descubierto ante la eventualidad de dejar de lado obligaciones o deberes formales.

Y así mismo, que la sensación de riesgo se materialice en situaciones concretas que ejemplifiquen las consecuencias del incumplimiento en los demás contribuyentes y responsables.

Más nada de lo anterior se pudiera lograr, si no va acompañado de una adecuada política de orientación y educación, tanto en los contribuyentes como en la sociedad en general, que a través del conocimiento de los fines de las contribuciones y la manera de cumplir con los deberes impuestos, propicie finalmente, la satisfacción de la deuda tributaria.

C) La determinación.

En la legislación fiscal es frecuente encontrar el concepto de determinación de la obligación al lado del de liquidación. Sin embargo, es preciso puntualizar tales acepciones.

“La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado en la realidad y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria”.²⁸

Fernández Martínez, puntualiza que “por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada, encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación, establecido por la Ley Fiscal respectivo, y previas las operaciones matemáticas, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente”.²⁹

Por tanto, la determinación es un acto previo a la liquidación, a establecer de manera determinada el monto de la deuda tributaria. La liquidación “se agota en un procedimiento más o menos complejo dependiendo cada tipo de tributo que reconoce como fin natural la fijación del quantum o monto de la deuda tributaria.”³⁰

La determinación de la obligación tributaria puede ser hecha por el contribuyente, por la autoridad fiscal o por acuerdo de ambos. Sin embargo, el método que emplea nuestro sistema tributario es en principio, el de la autodeterminación de las contribuciones.

²⁸ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 322.

²⁹ Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 459.

³⁰ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 262.

Así por disposición del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, corresponde al sujeto pasivo de la relación tributaria, determinar y liquidar el importe de las contribuciones a su cargo.

A favor de esta forma de determinación, se ha esgrimido que es el contribuyente quien dispone de los elementos necesarios para determinar si los supuestos que acontecen encuadran en las hipótesis de ley que establecen las obligaciones tributarias a su cargo y por ende, para concretizar el importe de la deuda.

También por disposición del numeral citado, la autoridad puede determinar y liquidar el monto de las contribuciones a cargo de los obligados directos y otros responsables. Si bien cuando deba ser la autoridad el sujeto que determine la suma de la deuda tributaria, el contribuyente debe proporcionar la información correspondiente.

Sin embargo, la administración tributaria, a través de las diversas normas jurídicas insertas en el apartado fiscalizador del sistema fiscal, tiene concedidas facultades para determinar y liquidar contribuciones como corolario de un procedimiento indagatorio respecto a la situación del administrado.

Finalmente, vale señalar que no siempre la actualización de la hipótesis que prevé la obligación, da lugar a la pretensión de cobro del Fisco, si no se dan las condiciones legales.

Dice al respecto Héctor B. Villegas³¹:

- 1) Pese a encuadrarse un hecho realizado o una situación producida en hipótesis legal y practicados los cálculos correspondientes, no surge diferencia matemática a favor del fisco.
- 2) Al indagar en profundidad la situación del contribuyente, se ha detectado que él, a su vez, era acreedor del Estado y que la obligación había quedado compensada. En otras palabras, no había tal deuda.
- 3) Una vez realizado el procedimiento de la determinación, se llega a la conclusión de que el supuesto deudor estaba amparado en una exención o beneficio tributario (diferimiento, desgravación, subsidio, reintegro, etc.) ante lo cual de la determinación no surge deuda actual del supuesto contribuyente.
- 4) Una vez realizadas las respectivas operaciones, se advierte que media una causa extintiva de la obligación y que la deuda ha fenecido (p.ej. prescripción).

³¹ Belisario Villegas Héctor. Op. Cit., pág. 399.

Esto significa que la realización del hecho imponible sólo genera una obligación tributaria potencial, y a veces líquida, que sólo logrará realidad, y a veces también liquidez cuando mediante la determinación se llegue al importe tributario concreto que el fisco debe cobrar al sujeto pasivo.

En cuanto a los procedimientos de determinación utilizados en la legislación mexicana se destacan los siguientes:

a) El procedimiento de liquidación sobre base cierta. Este se aplica cuando se obtiene el monto de la contribución de los resultados de los estados financieros, Libros de contabilidad, comprobantes fiscales. Esto es, cuando el obligado o la autoridad dispone de todos los elementos relacionados con los presupuestos de hecho que la norma tributaria establece.

b) El procedimiento de liquidación sobre base presunta. Este procedimiento “se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente”.³²

4) Relaciones entre el administrado y la ejecución.

A) Naturaleza

“El Estado precisa constantemente del dinero que fluye de los tributos. Para lograr esos fondos ante deudas firmes no pagadas en término necesita una vía procesal rápida, con sacrificio quizá excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes, pero que le permitan disponer en el menor tiempo posible de los ingresos que en forma apremiante requiere”.³³

A raíz de esa necesidad nace el procedimiento de ejecución forzosa que prevé la ley fiscal mexicana para satisfacer el monto de la deuda tributaria en el caso de que los obligados no cumplan con el entero de la suma debida.

En virtud de que el órgano que lleva a cabo el desarrollo de los actos que conforman el procedimiento económico coactivo es la administración tributaria, así como por la circunstancia de que no se discute en éste la legalidad de la determinación en que se origina el crédito que se exige, este adquiere igualmente el carácter de administrativo.

El procedimiento económico coactivo tiene por finalidad “ la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad”.³⁴

³² Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 468.

³³ Belisario Villegas Héctor. Op. Cit., pág. 479.

³⁴ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 772.

De acuerdo a Sergio Francisco de la Garza³⁵, la ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes

b) El procedimiento administrativo de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutoria de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la Administración a los preceptos legales que la autorizan. Al referirnos al deudor estamos comprendiendo al sujeto pasivo por adeudo propio, como a los sujetos pasivos por adeudo ajeno, responsables, por lo tanto, del pago de la prestación fiscal.

c) Por último, supone la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración fiscal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado de la concesión o del contrato, y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Tan amplias facultades se ubican dentro del contexto de los privilegios de la administración, conforme a los cuales aquella tiene la facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público pues tiene por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. De ahí la necesidad de prerrogativas con las cuales pueda desarrollar su actividad con la rapidez necesaria.

³⁵ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 772.

El primer privilegio del Fisco tiene que ver con que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, a virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución General de la República, en el sentido de que nadie puede ser privado de sus posesiones y derechos, sino en virtud de sentencia dictada en juicio seguido en su contra. Esta prerrogativa de la autoridad tributaria se conoce como ejecutoriedad de las resoluciones fiscales.

Otro de los privilegios de que goza la administración, es que las resoluciones de las autoridades que la conforman, tienen presunción de legalidad. Es decir, las resoluciones administrativas tienen a su favor por disposición de ley un estado particular de validez, en tanto que el administrado, a través de los medios de defensa a su alcance demuestre lo contrario.

El último de los privilegios consiste en la preferencia de que goza el Fisco en el pago de los créditos fiscales. Esto significa de acuerdo con la legislación fiscal, que la administración, como titular de la deuda tributaria, no tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales a deducir sus derechos cuando el sujeto obligado se ha sometido a un juicio de quiebra, suspensión de pagos o concurso mercantil.

Aquí cabe puntualizar que el marco de poderes de que se haya investido la administración tributaria, sin igual en otros campos de la esfera del derecho, choca contra los principios de igualdad de las partes y autonomía de la voluntad que caracterizan al derecho privado.

En ese contexto, se inserta la peculiar facultad de procurar la obtención de la deuda tributaria en la persona del obligado tributario, sin necesidad de acudir a deducir tal derecho ante los órganos jurisdiccionales.

Esta característica del accionar de la administración en la ejecución de los créditos de carácter fiscal se ha llamado exención de la tutela judicial o autotutela administrativa. Conforme a ella, no sólo respecto a la pretensión de cobro de la administración resulta innecesaria la calificación del poder judicial, en tanto que los actos y resoluciones de las autoridades se presumen legales, sino que tampoco será preciso acudir a la tutela de los tribunales judiciales para el efecto de cumplimentar sus decisiones, puesto que dispone de medios propios para lograr se satisfagan sus determinaciones.

El procedimiento administrativo de ejecución constituye una variante de la autotutela administrativa, que orientada a la obtención, aún forzosa del monto de los créditos fiscales de los deudores tributarios, se denomina autotutela ejecutiva.

Esto es, la potestad económica coactiva constituye una manifestación en materia tributaria de la denominada autotutela administrativa que se traduce en una verdadera prerrogativa a favor de la administración hacendaria, permitiendo que el crédito tributario quede satisfecho mediante una vía excepcional y de franca ventaja frente a los créditos de Derecho privado al no requerir de la vía jurisdiccional y de la sentencia correspondiente para su cumplimentación.

B) Ejecutoriedad y ejecutividad.

La ejecutoriedad del acto administrativo fiscal, como ya quedó establecido, resulta en un privilegio de la administración conforme a la cual puede disponer y llevar a efecto por sí misma la ejecución de las resoluciones y actos que emite y practica, sin tener que deducir su pretensión ante los órganos jurisdiccionales.

Sin embargo, este concepto dista del relativo a la ejecutividad de un acto administrativo, que "implica el status jurídico del acto que denota que el mismo puede ser ya exigido".³⁶

El concepto de ejecutoriedad va acompañada de la noción de fuerza, pero no siempre es así. En efecto, la aptitud de la autoridad fiscal de hacer cumplir sus propias determinaciones no tiene en frente la connotación de impedimento del particular, sino que más bien, por el simple hecho de expedirse por la administración determinada resolución, ello trae consigo el efecto de ser aplicada desde luego.

Esto es fácilmente deducible de las resoluciones declarativas de un derecho o que rechazan una pretensión del administrado, o bien, aquéllas en que se concede una facilidad administrativa.

La ejecutividad se contrae a la posibilidad de la administración de hacer efectivo un adeudo tributario. Esto es, en el evento de que el crédito fiscal ya determinado por medio de una resolución de la autoridad administrativa haya sido notificada y transcurrido los términos legales para su impugnación, la autoridad fiscal está en aptitud de exigir la prestación tributaria liquidada.

En todo caso, la cualidad de ejecutoriedad de los actos administrativos importa como medida singular de asegurar el rápido y eficaz cumplimiento de las determinaciones relativas a la obtención de los recursos públicos, y en esa medida, el procedimiento sumario de ejecución contenido dentro de sus facultades, no es más que el instrumento de mayor celeridad que se encuentra en posibilidad de utilizar.

C) Presupuestos y fases del procedimiento forzoso.

De acuerdo a Jiménez González³⁷, para que la autoridad esté jurídicamente en posibilidad de dar inicio al procedimiento administrativo de ejecución, se requiere cuando menos acontezcan los siguientes eventos:

- a) La existencia de una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.
- b) Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- c) Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- d) Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible, es decir, cuando se habla de exigibilidad de la

³⁶ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 293.

³⁷ *Ibidem*, pág. 295.

obligación nos referimos a aquélla cualidad de que queda revestida la misma y a través de la cual se determina no solamente que la obligación puede exigirse, cobrarse por el acreedor, sino también su aspecto correlativo, es decir, la obligación ya puede y debe pagarse por el deudor.

Respecto a la última de las condiciones hay que precisar los elementos a que aluden los numerales 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, cuyo tenor es el siguiente:

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

... “

“ Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

De ello se tiene que, expuestos de manera negativa, los requisitos para la exigibilidad de un crédito fiscal consisten en:

- a) Transcurra el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surte efectos su notificación de una resolución administrativa o de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social.
- b) No se acredite la impugnación de la resolución administrativa que cause agravio al administrado.
- c) No se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales.

Ahora bien, una vez que la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de gestionar el cobro del crédito fiscal, se distinguen en el procedimiento coactivo las siguientes fases principales:

Requerimiento de pago. Con él inicia propiamente el procedimiento económico coactivo, es decir, por su conducto, la autoridad pone en ejercicio dicha facultad. Este acto es indispensable para su legalidad. Conjuntamente se da a conocer el mandamiento escrito que ordena se proceda al cobro.

Embargo. El embargo consiste en la determinación de los bienes que habrán de servir para la realización del crédito tributario. El embargo no tiene efectos privativos de la propiedad de los bienes sobre los que se practica, sino que constituye una garantía del adeudo.

Remate. "Se entiende por remate la adjudicación que se hace de bienes que se venden en almoneda o subasta pública, al mejor postor y con intervención de la justicia. El remate constituye el último trámite en el procedimiento administrativo de ejecución".³⁸

5) Relaciones derivadas del control de legalidad.

A) Generalidades.

Los actos administrativos deben satisfacer los principios de legalidad y seguridad jurídica que prevé la Constitución. Cuando ello no sucede, el marco legal cuenta con instrumentos que hacen posible el acto viciado sea retirado de la vida jurídica.

El propio ordenamiento jurídico establece la posibilidad de que la administración, a través de determinaciones unilaterales revise sus propios actos; y por otra, que los mismos sean sometidos a la decisión de órganos jurisdiccionales, ya administrativas o judiciales.

Debe tenerse presente que los controles de legalidad no persiguen únicamente el ajustar los actos de la autoridad fiscal a los preceptos legales que regulan su expedición, sino también por supuesto que aquello a que tiene derecho sea restituido.

En efecto, el combate de un acto administrativo presupone que quien somete tal pretensión a los entes administrativos o jurisdiccionales encargados de revisar su legalidad, busca lograr que se restaure la legalidad del acto combatido, pero no con la intención de alcanzar la perfección de un acto de la administración, sino como medio para que sus pretensiones se satisfagan.

Es evidente que los propósitos de ambas vertientes de control de la legalidad, esto es, los ejercitados por la administración y aquéllos ejercidos por los órganos jurisdiccionales, conllevan resultados diversos, pues los primeros únicamente encauzan el acto viciado a la disposición violada, en tanto que con los segundos, el interesado puede lograr la reintegración del derecho desconocido con la resolución y las prestaciones económicas que le son inherentes, lo que va más allá de la simple declaración de nulidad.

Jiménez González señala las particularidades de los diversos instrumentos de control de los actos de la administración:

³⁸ Escobar Ramírez, Germán. PRINCIPIOS DE DERECHO FISCAL. 4ª. Ed., México: O.G.S. EDITORES, 2001 pág. 229.

- ◆ Que no todos los instrumentos de control sobre tal sector de la acción estatal responden a idénticos intereses inmediatos. Mientras unos están llamados a dar respuesta o satisfacer intereses propios de la administración pública que no necesariamente coinciden con los del administrado, por ejemplo, garantizar la observancia de una determinada línea política como sería el caso de los instrumentos de control jerárquico, otros a satisfacer prioritariamente intereses del administrado como es el caso de los medios impugnatorios en general y en particular aquéllos que se hacen valer ante los órganos jurisdiccionales, ya que en ellos lo prioritario es satisfacer las pretensiones justamente del administrado.
- ◆ Tal diferenciación es importante a efecto de moderar los niveles de expectativas en torno a ellos sobre todo provenientes del administrado.

El anterior señalamiento es importante para saber lo que puede esperar el administrado desde la óptica de sus particulares intereses respecto de cada instrumento de control y no cifrar o bien moderar sus expectativas en la eficacia de aquéllos previstos sólo en beneficio de la administración. Resulta que en el caso de algunos instrumentos de control, ni en su concepción ni en su diseño, ni en los resultados esperables se halla presente la figura y por ende la suerte jurídica del administrado, es decir, no se hallan diseñados para satisfacer expectativas de éste. Por lo tanto, de su buena configuración legal y adecuado funcionamiento nada se sigue para el administrado. Este es el caso de los instrumentos de control político sobre la administración, como sería el poder que le asiste al órgano legislativo para citar a comparecer a titulares de las entidades que conforman aquéllas.

- ◆ La existencia de tales piezas en un sistema jurídico resulta indispensable a efecto de que éste garantice por una parte la efectividad y eficiencia de la administración pública mediante la previsión y puesta en ejercicio de instrumentos de control sobre ella misma operables a impulso de la propia administración, como sería el caso del control que se ejerce a través de la fiscalización que llevan a cabo las contralorías internas y por otra el respeto al orden jurídico y por ende a los derechos del administrado, lo que se consigue mediante la previsión y puesta en ejercicio de los medios de impugnación de los actos ilegales de la administración sobre todo aquellos que se hacen valer ante los órganos jurisdiccionales.³⁹

³⁹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 389.

Evidentemente, la protección de los derechos del administrado debe ser la aspiración final a la que se debe orientar el control de la legalidad de las resoluciones de la administración tributaria, sobre las bases del respeto a los principios de seguridad jurídica y legalidad.

B) Control de legalidad ejercido por la administración.

Dentro de esta categoría, se encuentra comprendido el control ejercitado por la propia administración por medio de instrumentos apartados de procedimientos o procesos jurisdiccionales.

Es decir, la ausencia de controversia deducida ante órganos jurisdiccionales es la principal característica de este tipo de medios de control. Al menos, la inconformidad del administrado es a lo más planteada ante las autoridades administrativas.

Entre los principales rubros de controles en esta categoría se encuentran:

1) Control político sobre la administración pública.

Este tipo de control tiende a garantizar la conducción de la política económica y su vertiente tributaria de acuerdo a los lineamientos del partido político hegemónico en un momento determinado.

El control lo ejerce el poder legislativo mediante facultades tales como la aprobación de presupuesto y el control presupuestario, el juicio político y el poder de citación de los funcionarios.

2) Control administrativo sobre la administración pública.

La ley administrativa establece diversos mecanismos legales a través de los cuales a la misma administración le es dable encauzar sus actos dentro del marco jurídico cuando se han desviado de lo por él ordenado.

Los instrumentos legales pueden ser ejercitados por la propia administración, o bien, ser impulsados por el administrado. Los primeros responden a una estructura de funcionamiento y vigilancia sobre la actuación de los órganos operativos. En estos casos, se encuentra ausente la gestión del particular puesto que la actuación revisora forma más bien parte de la actuación normal de la administración.

Los medios de control que requieren su puesta en marcha por la iniciativa del gobernado, por el contrario, se imponen como una manifestación de la voluntad del legislador de conceder al interesado, la posibilidad de que la autoridad administrativa verifique el apego a la ley que ha hecho en la expedición de un acto en específico.

Esto es, resultan de la inconformidad del destinatario del acto agraviado por el contenido de la determinación administrativa, y en esa medida, corresponde a la justa oportunidad para el administrado de establecer la defensa de sus intereses en una primera instancia.

Los controles administrativos que funcionan a iniciativa de la administración, a su vez, comprenden el control jerárquico, el control por órganos de inspección y control de tutela.

El control jerárquico, consiste en la puesta en marcha de una serie de facultades por parte del superior jerárquico respecto de los niveles inferiores vinculados el primero a través de relaciones de jerarquía y dependencia, conduciendo su actuación.

La justificación del control por órganos de inspección, se halla en la fiscalización o vigilancia que de los actos y resoluciones debe realizar la administración tributaria a fin de propiciar su calidad, encuadramiento a derecho y posibles irregularidades.

Control de tutela, son los diferentes medios mediante los cuales los órganos superiores de la administración ejercitan el control sobre los organismos descentralizados, como lo es la participación mayoritaria o principal en sus órganos o juntas de gobierno, garantizando que se encuentre regido de acuerdo a las medidas de conducción que emanen de la propia administración.

Finalmente, los medios de control que requieren sean impulsados por el particular se concentran principalmente en los recursos administrativos estatuidos en diversas leyes fiscales, en donde la revisión de los actos se realiza por el órgano administrativo emisor de la resolución de inconformidad.

Existen además diversas instancias, que no propiamente se tratan de recursos administrativos, en los que se busca más bien, ser favorecidos por la discrecionalidad de la administración, como lo son la condonación y la reconsideración.

C) Control jurisdiccional de la administración.

Este tipo de control que se ejerce sobre la administración, se lleva a cabo por un órgano estatal dotado de poderes jurisdiccionales, de ahí que sea el particular el que necesariamente está llamado a dar inicio al procedimiento.

A través de este sistema de control, más completo que el que corresponde a la propia administración, es posible encontrar satisfacción a una gran variedad de pretensiones, cuanto más sean los derechos que se estiman violados. Cuestión que va más allá de la simple declaratoria de nulidad, pues por su conducto se obtiene incluso la condena a la administración de restituir montos y sus accesorios, así como reconocer la existencia de un derecho a favor del administrado, con la consecuente obligación de declararlo de tal forma.

Como puntos distintivos del control de legalidad de tipo jurisdiccional, es posible distinguir los siguientes:

Sólo es posible controvertir cuestiones eminentemente jurídicas. Frente a este tipo de control de legalidad, la contienda se circunscribe a verificar el debido encuadramiento que la autoridad haya efectuado de los hechos que dan origen a la determinación. En ese sentido, queda fuera de discusión circunstancias tales como la violación a derechos humanos, razones políticas o de oportunidad o conveniencia, como causas de anulación de una resolución administrativa.

Sigue además, el principio de impulso a instancia de parte. El órgano jurisdiccional se encuentra impedido para actuar por sí mismo para poner en movimiento los mecanismos de defensa instituidos en la ley fiscal a favor del contribuyente. Por el contrario, corresponde exclusivamente a la iniciativa del administrado accionar los instrumentos de control jurisdiccional.

El control ejercitado por los órganos de decisión es más riguroso. La administración tributaria en los procedimientos contenciosos no es más que una simple parte en la contienda, que por lo demás, se encuentra escrupulosamente establecida en la ley procedimental, por lo que las pretensiones del administrado y la defensa de la autoridad encuentran el minucioso análisis propio de la materia jurisdiccional.

La estructura procesal es profusamente rígida en comparación con los instrumentos de la administración. Los medios jurisdiccionales se manifiestan en una estructura mucho más rigurosa, opuesta a la menor formalidad que se establece para los recursos administrativos. Ello se expresa en las exigencias previstas para los primeros que ante su incumplimiento redundan en la pérdida de derechos procesales y en consecuencia, resta oportunidad de probar sus pretensiones, base sobre la cual se fija este sistema de control.

Además, las sentencias pronunciadas por los órganos jurisdiccionales se elevan a la calidad de cosa juzgada. Esto es, a virtud del fallo no es posible discutir de nuevo la legalidad de la determinación administrativa, pues virtud a la causa abierta con motivo de su expedición, el órgano resolutor ha expresado la verdad legal que atañe a la controversia.

II.- INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER FISCAL.

1.- Instancias y peticiones.

La palabra instancia, dice Pallares en su obra Diccionario de Derecho Procesal Civil, "tiene dos acepciones, una general con la que se expresa cualquier petición, solicitud o demanda que se hace a la autoridad, y otra especial, que quiere decir el ejercicio de la acción judicial desde la demanda hasta la sentencia definitiva".⁴⁰

Con la denominación de instancias y peticiones se puede hacer referencia a una gran variedad de solicitudes, promociones, manifestaciones e instancias propiamente dichas elevadas a las autoridades hacendarias.

Algunas de ellas tienen su origen y obligación en la propia legislación fiscal, mientras que otras, requieren de una vía conductora sujeta a determinadas formalidades, que culminan con una respuesta que concede o niega la pretensión que se persigue con su formulación.

En términos generales, el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, dispone los requisitos que deben contener las promociones que se presenten ante las autoridades hacendarias.

Así, aparte de la firma del interesado o de quien sea su legítimo representante, es necesario que contenga:

- a) Formulación por escrito.
- b) Nombre, denominación o razón social.
- c) Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- d) Domicilio fiscal.
- e) Objeto o propósito de la petición.
- f) Autoridad a quien se dirige.
- g) Domicilio para recibir notificaciones.

Jiménez González establece las siguientes características que se desprenden del derecho de los administrados a dirigir instancias o peticiones: p 368

" Sujetos legitimados para formular una petición. En principio cualquier persona puede comparecer ante las autoridades hacendarias, bien que sea por su propio derecho o en representación de alguien, caso en el cual, deberá acreditarse el carácter con que se comparece a través del instrumento jurídico idóneo, que bien puede ser "mediante escritura pública

⁴⁰ Pallares, Eduardo. DICCIONARIO DE DERECHO. 17ª. Ed., México: Porrúa, 1986, pág. 426.

o en carta poder, firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario”, lo anterior se encuentra consignado en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

Sujetos autorizados para recibir notificaciones. Cualquier persona que eleve una petición o consulta a las autoridades hacendarias estará facultada para autorizar a personas que a su nombre reciban notificaciones, derivándose de tal autorización a favor del designado la facultad para ofrecer o rendir pruebas así como presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

La forma que deben revestir las peticiones. Toda petición o instancia elevada a las autoridades fiscales deberá hacerse constar por escrito y utilizando la forma oficial respectiva cuando para dicho efecto exista alguna autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La petición debe contener el nombre y otros elementos personales del solicitante. Deberá indicarse con toda precisión el nombre, denominación o razón social del solicitante, además de la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Señalar destinatario de la petición. En toda instancia, solicitud o petición planteada ante una autoridad deberá señalarse el nombre de aquella a quien se dirija la petición, además la razón o razones que orillan a promover tal instancia, así como el objeto que se persigue.

...
Instancias irregulares y supuestos de prevención. Dado el supuesto de que el peticionario no hubiese satisfecho los requisitos previstos por el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria deberá prevenirlo para que un plazo de diez días cumpla con los requisitos requeridos ya que en caso contrario se tendrá presentada la petición o instancia.

El propio dispositivo que se comenta, dispone su inaplicación para el caso de declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 del Código Tributario.

En efecto, en estos casos la presentación de avisos, declaraciones o manifestaciones, derivan de un mandato de la ley, para lo cual, las promociones mediante las cuales se cumple con tales obligaciones fiscales, se ven estandarizadas para facilitar a los administrados y a la propia autoridad tributaria, tanto su cumplimentación como el manejo de los datos en ellos contenidos.

Al lado de este tipo de promociones, se encuentran aquéllas que no tienen otro título legítimo en que apoyarse que no sea su derecho a recibir respuesta de la autoridad, por lo que la resolución a ellos recaídos constituye el ejercicio de un acto de gracia.

Por el contrario, las instancias que se elevan atendiendo a una causa o motivo determinado, que constituye el interés jurídico que posee el promovente, no implican tan sólo un conducto para obtener el reconocimiento de un derecho, esto es, va más allá de ser el contenedor de la petición, sino el ejercicio de la prerrogativa sustantiva que se encuentra dentro del ámbito de su esfera jurídica.

En materia fiscal, con frecuencia, las normas fiscales conceden un determinado derecho y contienen al propio tiempo, las condiciones formales para que las autoridades hacendarias acepten la existencia particular de una potestad específica a favor del administrado.

A continuación, se enumerarán algunas de las principales instancias a que nos referimos:

2.- Devolución de contribuciones.

La idea general de la devolución de contribuciones parte de la premisa de un pago previo sin derecho a ser percibido. De donde surge por ende, la obligación del sujeto a quien se ha enterado una suma de dinero a reintegrar al patrimonio de aquél que ha hecho un entero por error, la cantidad recibida más los accesorios correspondientes.

La repetición tributaria, como también es conocida, "es aquélla que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un vínculo *in iuris* entre un sujeto activo cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo".⁴¹

Sergio F. De la Garza, conceptualiza la relación tributaria sustantiva del reembolso, estableciendo al efecto que la misma "tiene como objeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal y tiene como contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado".⁴²

Justamente, el pago de tributos enterados sin causa legítima implica un enriquecimiento sin razón para el fisco y por el contrario, un empobrecimiento para quien realiza sin justificación jurídica el pago de los gravámenes.

Aunado al anterior elemento, se encuentra presente el error que da origen al pago ilegal. Dice así el Código Civil para el Distrito Federal:

" Artículo 1892.- Se presume que hubo error en el pago, cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba

⁴¹ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit., 514.

⁴² De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., p'ag. 447.

pagada; pero aquél a quien se pide la devolución puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por cualquier otra causa justa.

Teniendo en mente tales cuestiones, se pueden señalar como presupuestos de la relación tributaria en cuestión los siguientes:⁴³

- a) El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien paga una cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa.
- b) El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aún cuando exista el presupuesto legal. Por ejemplo, alguien paga un impuesto de compraventa sin haber celebrado ese contrato.
- c) El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador.
- d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal.

Héctor Belisario Villegas, enumera los caracteres de la relación jurídica de que se trata de esta forma:⁴⁴

- a) Es una relación jurídica de carácter obligacional cuyo objeto es una prestación dineraria. Se trata de un vínculo jurídico (*vinculum iuris*) de carácter sustancial, y no meramente procesal.
- b) Es indispensable la realización de un pago tributario que el solvens considera indebido, por lo que pide su devolución al Estado que lo recibió.
- c) La suma de dinero que recorre la trayectoria "particular-fisco", lo hace con el carácter jurídico original de "tributo", carácter que mantiene no obstante ser inválido, inconstitucional u obligar en menor medida de lo que el fisco exigió. Pero cuando la suma dineraria recorre la trayectoria contraria "fisco-particular" en virtud de la repetición, deja de ser tributo. Al perder el sujeto activo su carácter público, el derecho a la suma repetible pasa a ser un derecho subjetivo privado, y no público.

Al no ser un tributo la prestación repetitiva, la relación jurídica sustancial de repetición tributaria debe ser regulada por el derecho civil, salvo disposición expresa en contrario.

⁴³ De la Garza González, Francisco F.. Op. Cit., pág. 448.

⁴⁴ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit., pág. 516.

Respecto a los sujetos de la relación jurídica que se establece con motivo de la devolución de contribuciones, tiene capital importancia el sujeto activo de la relación tributaria.

En principio, el destinatario legal del tributo es el sujeto activo de la relación jurídica de devolución. Ya sea que la ley fiscal lo establezca como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal o bien, que adquiera la categoría de obligado solidario o retenedor. El sujeto pasivo en cambio, será el fisco, quien recibe el pago ilegal del tributo.

Las causas que dan origen a la relación jurídica de devolución son los siguientes:⁴⁵

“a) Pago erróneo de un tributo. En general el error consiste en creer verdadero algo que es falso o en creer falso algo que es verdadero o suponer una cosa que no es tal cual uno cree que existe.

...

En derecho tributario pueden existir muy variadas situaciones de error de hecho o de derecho. Veamos algunas:

1) Un sujeto pasivo paga una suma no debida o en mayor cantidad que la adeudada en virtud de una equivocada determinación tributaria.

2) El error conduce al solvens a pagar una suma tributaria que ya fue pagada con anterioridad o a pagar una obligación tributaria pendiente de una condición incumplida, creyendo falsamente que ésta se halla cumplida, o a pagar no obstante existir exención objetiva o subjetiva.

3) Una falsa apreciación de la realidad lleva a un particular a pagar un tributo ante la creencia de que es sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de contribuyentes, responsable solidario o sustituto. Esto puede suceder porque el pagador se considera erróneamente realizador del hecho imponible, o porque equivocadamente cree que está comprendido en una situación de sujeción pasiva por sustitución o responsabilidad solidaria en cuanto a deuda ajena, sin que esa sujeción exista en la realidad (p.ej. retención e ingreso erróneo de un impuesto).

b) Pago de un tributo que se cree inconstitucional. En este caso no hay error de ningún tipo y el sujeto pasivo paga lo que el fisco le exige. Este, por su parte, no incurre aparentemente en extralimitación, dado que requiere el importe tributario que surge de la aplicación de la ley tributaria.

Pero si esa ley no se ha sujetado a los principios jurídicos superiores contenidos en la Constitución y que constituyen los

⁴⁵ Belisario Villegas, Héctor, Op. Cit., pág. 516.

límites al ejercicio de la potestad tributaria estatal, pierden validez la ley como la obligación tributaria que de ella emana, y es procedente la solicitud de repetición. Como el tributo inconstitucional no es base legal lícita de obligación, el sujeto pasivo que lo satisface tiene el derecho de demandar al fisco la repetición de lo pagado, incumbiéndole acreditar los extremos de hecho que justifiquen o acrediten la inconstitucionalidad del tributo impugnado.

c) Pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente. En este caso, el organismo fiscal actúa en exceso de sus facultades legales, ya sea exigiendo la prestación tributaria a quienes no se hallan en situación de sujeción pasiva o requiriendo importes tributarios en mayor medida que lo que la ley determina. Aquí, la ley tributaria se ajusta a los preceptos constitucionales, y no se trata de un pago motivado en error del solvens, pero el organismo fiscal se extralimita en relación al crédito que la norma le otorga dando derecho a la repetición al perjudicado.

d) Pago indebido. Es un pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego no resulta adecuado o es adecuado en menor medida que lo retenido o anticipado.

Es preciso señalar que los aspectos procesales difícilmente pueden separarse del derecho subjetivo a la devolución, pues generalmente la norma fiscal establece mayores o menores requisitos, y con amplias variantes en sus limitaciones para la obtención de la restitución de las cantidades pagadas indebidamente al fisco.

Y es el caso a mi modo de ver de la autorización que efectúa el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación a fin de que los retenedores puedan solicitar en devolución las cantidades enteradas por ese concepto.

En rigor, es evidente que sólo quienes ven disminuido su patrimonio mediante la salida de una suma pecuniaria que es enterado por un tercero por mandato de ley al acreedor de un tributo, incumbe el derecho a la reclamación que le sea reintegrado.

Esto es, el interés para gozar de la restitución se justifica dentro del campo del derecho subjetivo nada más por el destinatario del gravamen, derivado del empobrecimiento que éste último sufre por el pago por equivocación o en demasía.

Ello es acorde con la doctrina tradicional civilista concretada en lo dispuesto por los artículos 1882 y 1883 del Código Civil para el Distrito Federal, que literalmente señalan:

“ Artículo 1779.- El que sin justa causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido “.

“ Artículo 1780.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla”.

Es claro que es el elemento del empobrecimiento el que da derecho a quien lo ha padecido para demandar el retorno de la cantidad enterada. Y ello es más notorio si consideramos que el retenedor que obtiene la devolución de impuestos que la ley le encomienda recaudar de los directamente obligados, no forma parte de sus activos monetarios, además de que en todo caso, habrá repercutido previamente el impacto del tributo al contribuyente y ello implica sin mucha cavilación, allegarse un doble beneficio, sin contar la posibilidad del financiamiento que la entrada de sumas de dinero representa para las empresas.

Empero, el legislador, como único legitimado para establecer las hipótesis que dan lugar a las relaciones tributarias se aparta en mi opinión del rigor científico, atendiendo más bien a cuestiones de estímulo económico, soslayando conceder exclusividad en la acción de reembolso al sujeto pasivo principal.

Si bien, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han confirmado naturalmente la imposición legislativa, virtud sobretodo al principio de legalidad que debe imperar, han procurado precisar el derecho que también le asiste al destinatario del gravamen para pedir en devolución montos indebidamente pagados.

Igualmente, la ley fiscal condiciona de diversas formas la restitución de montos recibidos ilegalmente. Estas son algunas de ellas:

a) Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto que de insubsistente.

Tal señalamiento tiene su justificación, a mi ver, en la necesidad de certeza jurídica que debe animar a los actos de autoridad, e igualmente a los derechos de los contribuyentes.

b) A fin de verificar la procedencia de la devolución, la autoridad podrá formular requerimiento al solicitante, para que proporcione los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la materia de la devolución. Concederán para ello un plazo de veinte días sin que el período transcurrido hasta el momento en que sea cumplido se compute en el plazo de cincuenta días para devolver.

c) El requerimiento de datos, informes o documentos adicionales para verificar la procedencia de la devolución no implica el ejercicio de facultades de comprobación.

d) Garantía por un monto equivalente a la devolución solicitada, para contribuyentes que no hayan solicitado devolución en el ejercicio a que se refiere la solicitud y en el anterior, o se trate de peticiones en cantidades superiores a un 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses y que no hayan presentado aviso de inversiones.

e) Los intereses a cargo del fisco federal no excederán de los que se causen en cinco años.

f) La orden de devolución no significa una resolución favorable en el caso de devoluciones de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, cuando no medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales o la simple comprobación del pago efectuado.

g) La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

3.- Compensación de contribuciones.

“La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal y las deudas sean líquidas y exigibles, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor”.⁴⁶

El Código Civil Federal se refiere a la compensación de esta forma:

“ Artículo 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho ”.

“ Artículo 2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor ”.

“ Artículo 2188.- Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas o exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados “.

“ Artículo 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días “.

“ Artículo 2190.- Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho “.

“ Artículo 2192.- La compensación no tendrá lugar:

...

⁴⁶ Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 491.

VIII.- Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.

. . . .“

“ Artículo 2194.- La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.

No hay que dejar de hacer notar la diferencia entre el crédito a favor del Estado derivado de la relación jurídica tributaria y el que es a su cargo teniendo como acreedor al particular, pues evidentemente la naturaleza de ambos adeudos no guarda ninguna relación, en tanto que la primera resulta ser de derecho público, mientras que la última se coloca en el extremo contrario adquiriendo carácter civil.

Sin embargo, superado lo anterior por la propia ley fiscal que lo autoriza expresamente, existen razones de mayor practicidad y estímulo financiero en permitir la figura de la compensación de adeudos fiscales por parte del contribuyente.

Sergio F. De la Garza señala los presupuestos para que tenga lugar la compensación:⁴⁷

Los presupuestos que deben darse para que proceda la compensación se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago, y son los siguientes:

I.- Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propia . . . Estimo, sin embargo, que el sujeto pasivo sustituto puede oponer la compensación que corresponda al deudor principal con el cual se encuentra vinculado por disposición legal.

II.- Principalidad de las obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales por disposición legal.

III.- Fungibilidad.- En principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, pueda compensarse, por el interés que tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie.

IV.- Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

⁴⁷ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 602.

V.- Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles. Deben ser además firmes, es decir, no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.

V.- Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo a cualquier otra institución que restringe su libre disposición.

VII.- Procedencia. El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución. Para dicho efecto, se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto derecho o aportación de seguridad social

A lo anterior habría que agregar las siguientes notas legales:

- ◆ Pueden compensarse únicamente deudas y créditos que tengan que ver con contribuciones que deban ser pagadas mediante declaración.
- ◆ Por regla general, la autorización legal para compensar sólo opera tratándose de una misma contribución.
- ◆ Tanto los obligados directamente como los retenedores se encuentran facultados para efectuarla.
- ◆ Es posible sea operada a instancia de parte o aún de oficio.
- ◆ Una vez elegida la solicitud de devolución de la contribución, la compensación no tiene cabida.

Una nota interesante en la adopción de la figura de la compensación en la ley fiscal, corresponde a la compensación de cantidades de índole distinta al saldo a favor de una contribución.

Ello es lo que puede inferirse del contenido del numeral 23 del Código Fiscal Federal que la regula, al disponer:

“ Artículo 23.- Los contribuyentes a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente . . . “

En efecto, no solamente cantidades que tengan su origen en el entero de contribuciones mediante declaración en que derivado de la aplicación de la tasa o tarifa a la base gravable surja un saldo acreedor, sino también en aquéllos casos en que la suma a favor provenga de un pago en indebido.

Tal circunstancia parece ser compartida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en esta tesis:⁴⁸

COMPENSACIÓN DE CANTIDADES ACTUALIZADAS DE IMPUESTOS POR ADEUDO PROPIO O POR RETENCIÓN A TERCEROS.- PUEDE ORIGINARSE DE UN PAGO DE LO INDEBIDO O DEL SALDO A FAVOR DECLARADO.- La compensación a que se refiere el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por las cantidades a favor de los contribuyentes contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, se deberá actualizar en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento legal desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice; de donde se infiere que la compensación actualizada puede originarse, lo mismo de un pago de lo indebido que de una declaración con saldo a favor, sin que una hipótesis excluya a la otra, pues la conjunción disyuntiva "o" que contiene el artículo 23 en estudio no se traduce en una situación de exclusión, sino también de equivalencia, en tal virtud, cualquiera de las circunstancias fácticas mencionadas puede dar lugar a la compensación de cantidades actualizadas y no únicamente considerando la declaración que contenga un saldo a favor. (5)

La regla general en materia de compensación de deudas y créditos tributarios es que sólo pueda efectuarse respecto de cantidades derivadas de una misma contribución.

Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación autoriza a compensar cantidades a favor de los contribuyentes que corresponda a contribuciones diferentes entre sí, satisfaciendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca en reglas de carácter general.

4.- Caducidad.

La idea de caducidad resulta de una concepción eminentemente procesal. Bajo esa perspectiva, se puede definir como "la extinción de la instancia judicial porque las dos partes abandonen el ejercicio de la acción procesal. El abandono se manifiesta en que ninguna de ellas hace en el proceso las promociones necesarias para que éste llegue a su fin".⁴⁹

En el contexto del derecho tributario, la caducidad se configura como la pérdida de la potestad de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, accesorios, así como para imponer sanciones.

⁴⁸ Juicio No. 17196/97.- Sentencia de 8 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Avelino C. Toscano Toscano.- Secretaria: Lic. Verónica Silvia Muñoz Núñez. Tesis: IV-TASR-VI-44, pronunciada por la Sexta Sala Regional Metropolitana, visible en la R.T.F. Año II. No. 6. Enero 1999, Cuarta Época, pág. 187.

⁴⁹ Pallares, Eduardo. Op. Cit., pág. 1986.

Arrijo Vizcaíno⁵⁰ señala las características más importantes de esta figura jurídica:

1.- A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

a) comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.

b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.

c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

2.- Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios.

b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos.

c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de 10 años, cuando el contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar declaraciones anuales de impuestos. Aún cuando la ampliación, en estos casos, del plazo para el cómputo de la caducidad a 10 años en principio vulnera una de las características esenciales de la relación jurídica-tributaria en el sentido de que los contribuyentes no deben quedar obligados indefinidamente o por períodos excesivos ante el Fisco, debe destacarse que esta ampliación

⁵⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. 1ª. DERECHO FISCA. 14ª. Ed., México: Themis, 1999, pág. 549.

al plazo de la caducidad sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que de plano se abstienen de cumplir con sus obligaciones fiscales, y respecto de los cuales las facultades de control y verificación de las autoridades hacendarias se tornan por esa misma razón más difíciles de llevarse a cabo. De ahí que en estos casos, y sólo en estos casos, se justifique el que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales por caducidad se consume en un plazo de 10 años.

...

Pero independientemente del plazo de consumación no debe perderse de vista que como la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, el plazo para que se consume, ya sea de 5 años o de 10 años, se cuenta precisamente a partir de las fechas en que nacen los derechos del fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones.

Es importante plantear el problema de la interrupción del plazo de la caducidad, a fin de establecer si esta modalidad en la figura que nos ocupa se ajusta de alguna forma a una adecuada lógica jurídica. Dice así el tercer párrafo siguiente a la fracción IV del artículo 67 del Código Tributario:

“ Artículo 67.-

...

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

... “

Los autores que critican la inclusión de la suspensión del plazo de la caducidad en la ley fiscal aducen principalmente que por su propia naturaleza no puede quedar sujeta a interrupción, en tanto que la tramitación de instancias procesales tiene por objeto determinar si los derechos de que se trate fueron validamente ejercitados por las autoridades hacendarias, por lo que mientras no se dicte la resolución respectiva, la caducidad no se ha configurado.

Agregan además, que tal suspensión tiene por finalidad favorecer a las autoridades fiscales procurando desalentar la interposición de medios de defensa por parte de los contribuyentes, puesto que, si como consecuencia de tales instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución dictada, al haberse suspendido el plazo de caducidad, la autoridad tributaria puede válidamente pronunciar nueva determinación subsanando los vicios que en su caso contuviera la resolución anulada.

Sin embargo, no debe pasar desapercibido que los tribunales jurisdiccionales no dejaban lugar a la reposición de un procedimiento administrativo de fiscalización tratándose de vicios contenidos en la orden de visita domiciliaria o el requerimiento de documentación para revisión en las oficinas de las propias autoridades.

En efecto, el ejemplo más contundente lo representa la nulidad lisa y llana declarada hasta hace poco con motivo de la falta de señalamiento en el acto de molestia referido que la cita que se dejaba al no encontrar al representante legal del contribuyente tenía como fin entregar una orden de visita domiciliaria.

Tal irregularidad en la notificación de la orden llevó a los tribunales administrativos y judiciales a considerar que ello contravenía el numeral 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, y como consecuencia, devenía ilegal la notificación en cuestión.

Si bien, últimamente la tendencia apunta a establecer que tales vicios pueden dar lugar a la reposición del procedimiento notificador de la orden de visita, más no a la nulidad de esta, en lo que corresponde al primero de los criterios adoptados, resulta evidente que al decretarse la inexistencia de un acto de molestia que comprende el ejercicio de facultades de comprobación por parte de autoridad administrativa, lo que acontece en realidad es que tal desarrollo de la potestad comprobatoria no ha tenido lugar.

Dicha circunstancia, como se deduce, en virtud de la duración de los juicios contenciosos administrativos y en mayor medida, al ejercicio cerca del plazo para que fenezca la posibilidad de ejercer la revisión a un contribuyente determinado llevaba al impedimento para las autoridades fiscales de llevar a cabo de nueva cuenta el procedimiento administrativo en la persona del contribuyente, pues el plazo de caducidad se había configurado.

El criterio jurisdiccional prevaleciente impedía entonces iniciar facultades a los particulares que hubieran obtenido la nulidad de una resolución en los casos reseñados con motivo de la interposición del medio de defensa, si los cinco años a que se refiere el numeral 67 del Código Fiscal Federal había transcurrido.

Empero, debe señalarse que en el ánimo administrativo existía el lógico razonamiento en el sentido de que estando de por medio la interposición de un medio de defensa intentado en contra de determinada resolución, evidentemente ello era un obstáculo para el ejercicio de facultades, esto es, la autoridad no podía actuar en la esfera domiciliaria o de revisión en sus oficinas en los papeles del contribuyente, por la simple razón de que cualquier acción en ese sentido lleva a la conclusión de que mientras no se decida una controversia, el derecho u obligación discutida no encuentra razón legal.

De ahí que la autoridad se encuentre en aptitud de actuar únicamente una vez que el litigio ha terminado con una sentencia definitiva, y esta parálisis provocada por el juicio en trámite incorrectamente era computada por los órganos jurisdiccionales si fuera el caso de una nueva determinación administrativa.

Así, el criterio adoptado recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el siguiente:⁵¹

“ CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DEFENSA, INDEPENDIEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el período transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento”.

5.- Prescripción.

En ordenamiento positivo mexicano se entiende la prescripción como el “medio de adquirir bienes (positiva) o liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley”.⁵²

En efecto, dicen así los artículos 1135 y 1136 del Código Civil Federal:

⁵¹ Tesis de Jurisprudencia número 2ª./J.42/2001, localizable en la Novena Época, Segunda Sala Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, septiembre de 2001, página 465.

⁵² De Pina y Larrañaga. Op. Cit., pág. 392.

“ Artículo 1135.- Prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley”.

“ Artículo 1136.- La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa”.

De donde se tiene la existencia de dos formas de prescripción: la prescripción adquisitiva y la prescripción liberatoria o negativa. La prescripción adquisitiva se distingue como un medio para adquirir determinados bienes. Por otra parte, el contenido de la prescripción liberatoria es la extinción de una obligación, generalmente una deuda y por ende, del derecho del acreedor a hacerla efectiva.

Así, para la configuración de la prescripción se requiere la reunión de dos elementos esenciales:

- a) El simple transcurso del tiempo, y
- b) El cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

En el campo tributario, “la prescripción ha de entenderse como sanción a la extemporaneidad en la gestión de cobro de parte de la autoridad, no basta que a la autoridad le asista el derecho de crédito y por ende que se halle habilitada con los poderes necesarios, para hacerlo efectivo, sino que es menester que su ejercicio acaezca dentro de un horizonte temporal tolerable por el legislador, fuera del cual se entiende que hay decaimiento o perecimiento del interés de parte de la autoridad para gestionar el pago y por ende se libera el sujeto de la obligación de pago”.⁵³

Como puede advertirse, la clase de prescripción que contempla el ordenamiento fiscal mexicano es la prescripción liberatoria.

Establece Arrijo Vizcaíno⁵⁴, que la prescripción en materia fiscal opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, que son:

- “ a) La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones, y
- b) La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades a éstos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que haya un pago de lo indebido, procede, bajo ciertas

⁵³ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 255.

⁵⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pág. 545.

condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado”

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, estatuye la figura de la prescripción en los siguientes términos:

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 consume 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.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

De lo anterior, se concluye claramente que la prescripción es un instrumento extintivo de las obligaciones fiscales, tanto a cargo de los contribuyentes como de las autoridades hacendarias, por el simple transcurso del tiempo y mediante la satisfacción de las condiciones que marque la ley.

Al efecto, las notas distintivas que se desprenden del dispositivo citado son:

- a) El plazo que debe transcurrir para que se materialice la prescripción es de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución.
- b) Igualmente, tratándose de devolución de impuestos o de pago de lo indebido, rige el mismo lapso de tiempo a fin de solicitar el reembolso del saldo o pago enterado en forma ilegal.
- c) La figura jurídica en cuestión libera al contribuyente de la obligación de pago, en tanto que es un medio de extinción de obligaciones a su cargo.

Según Germán Escobar Ramírez,⁵⁵ es posible distinguir dos momentos a partir de la determinación de las contribuciones, en que corre el plazo de prescripción:

El primero corresponde a la determinación por el sujeto pasivo o responsables solidarios:

⁵⁵ Escobar Ramírez, Germán. Op. Cit., pág. 174.

“ Si la obligación de determinar y liquidar las contribuciones corresponde hacerla a los sujetos pasivos o responsables solidarios, el pago lo harán en la fecha en que señalen las disposiciones fiscales mediante declaración provisional o definitiva; pero si aquéllas no presentan dichas declaraciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procederá en los términos que establece el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

...

De acuerdo con lo anterior tenemos que, cuando las personas no presenten las declaraciones dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales la Secretaría de Hacienda exigirá en forma simultánea o sucesiva, la presentación del documento y, hará efectiva una cantidad igual a la determinada en cualquiera de las últimas declaraciones. En estos casos, si la Secretaría no exige la presentación del documento una vez transcurrido el plazo que tuvo el contribuyente para hacerlo o no hacer efectiva la cantidad, desde ese momento corre la prescripción y a su vencimiento quedará liberado el contribuyente tanto para determinar, liquidar y presentar la declaración, como para pagar cantidad alguna”.

El segundo momento corresponde, conforme señala el citado autor, a la determinación por la autoridad administrativa:

“ Si las autoridades fiscales corresponde determinar en cantidad líquida la obligación fiscal, la prescripción se inicia después del plazo a que se refiere el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación “

d) Sin embargo, la liberación característica también opera a favor de las autoridades hacendarias para suprimir el deber de reintegrar saldos acreedores o montos pagados indebidamente.

e) La prescripción es susceptible de interrumpirse legalmente a través de dos formas. La primera, con cada gestión de cobro que sea notificada al deudor; y la segunda, por el reconocimiento expreso o tácito por parte del obligado en relación con la existencia del adeudo.

La característica de la inactividad del acreedor (ya sea el fisco o el contribuyente obligado o solidario) de la figura que nos ocupa, se manifiesta en la ausencia de cobro o solicitud de devolución. Esto es, la gestión de cobro pone fin a la inacción del fisco para dar inicio al cómputo del plazo de la prescripción, de la misma forma que el reconocimiento expreso o tácito tienen el mismo efecto.

Sin embargo, es importante establecer que un elemento indispensable para la configuración o no de la prescripción, consiste en la legal notificación del requerimiento de pago con el que se intenta obtener el pago de el adeudo fiscal a cargo del obligado.

La siguiente tesis es bastante ilustrativa:

PRESCRIPCIÓN.- NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO GESTIONES DE COBRO LAS ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD QUE NO SON DEBIDAMENTE NOTIFICADAS AL PARTICULAR.- Atento a lo previsto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el plazo para computar la prescripción se interrumpe por cada gestión de cobro que realice la autoridad ante el particular, siempre y cuando la misma se haga del conocimiento de este último. En consecuencia, si el particular promueve la nulidad de notificaciones en contra de algún requerimiento de pago que se le efectúe, y ésta resulta fundada, debe concluirse que las actuaciones que se le quisieron dar a conocer no surtieron efecto legal alguno y, por ende, las mismas no podrán servir de base para interrumpir el plazo de prescripción. (30) ⁵⁶

También es interesante destacar el concepto que de exigible, y por ende, del cómputo del plazo sostiene el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tratándose de créditos impugnados a través de medio de defensa.

PRESCRIPCIÓN.- INICIA EL TERMINO RESPECTIVO A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL PAGO PUEDE EXIGIRSE LEGALMENTE.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 y su correlativo del Código Fiscal vigente, el término para computar la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. De lo anterior se desprende que si un crédito fiscal se encontraba impugnado agotándose todas las instancias posibles hasta el mismo juicio de amparo, estando en todo tiempo debidamente garantizado, tales circunstancias impedían que su pago fuera legalmente exigible, en cuya razón no es sino hasta que se notifica a la autoridad la resolución al último medio de defensa, y dicha resolución es favorable a la autoridad, que puede exigirse en forma legal el pago iniciándose en ese momento el término para computar la prescripción.(IV) ⁵⁷

f) La figura de la prescripción puede hacerse valer como excepción o solicitar sea declarada ésta por la autoridad, así como en una tercera posibilidad, ser establecida por la autoridad como oposición a la obligación de devolver contribuciones.

⁵⁶ Revisión No. 899/86.- Resuelta en sesión de 10 de junio de 1987, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara. Tesis: II-TASS-10009, pronunciada por el Pleno del TFF, visible en la R.T.F.F.: Año VIII. No. 90. Junio 1987, Segunda Época, página 1036.

⁵⁷ Juicio No. 232/85.- Sentencia de 15 de noviembre de 1985, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Martínez Franco.- Secretario: Lic. Juan Francisco Tapia Tovar. Tesis: II-TASR-IX-706, dictada por la Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey), consultable en la R.T.F.F.: Año VII. No. 73. Enero 1986, Segunda Época, página 631.

En efecto, en el caso de que las autoridades hacendarias intenten el cobro de un crédito fiscal determinado y exigible, el interesado puede oponer a través del recurso administrativo interpuesto ante las propias dependencias fiscales o bien, haciendo valer el juicio de nulidad en contra del acto que pretenda el entero del monto del adeudo.

Correlativamente, las autoridades fiscales con motivo de la solicitud de devolución de contribuciones o pagos enterados en forma indebida, pueden en forma antagónica rechazar la pretensión del particular oponiendo para ello la materialización de la prescripción.

Finalmente, en el evento de que la inactividad de la autoridad en la gestión de pago de un crédito fiscal determinado y exigible, alcance un lapso mayor a cinco años, el particular puede ocurrir ante las autoridades fiscales a fin de obtener mediante la solicitud orientada a ese sentido, la declaratoria de prescripción del adeudo de que se trate.

6.- Pago en parcialidades.

Señala De Pina Vara en su Diccionario de Derecho, que el pago consiste en “el cumplimiento normal de una obligación civil”.⁵⁸ Esta es la acepción más general del concepto, que implica necesariamente la satisfacción de un deber determinado y con ello, la extinción de la obligación contraída.

Sin embargo, en el caso del pago de contribuciones, la acepción se desdobra en dos vías: su aspecto jurídico y el contenido económico. Si bien la idea general de pago de tributos tiende a hacer coincidente la entrega de una prestación monetaria con el cumplimiento de una obligación específica, no siempre sucede así, atendiendo a la clara significación que el pago conlleva jurídicamente hablando.

Así, en el caso de los deberes formales de los obligados tales como su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la manifestación de aumentos o disminución de obligaciones fiscales o cambio de domicilio de presentación de declaraciones informativas, llevan consigo todas ellas la necesidad de dar cumplimiento a tales deberes a fin de extinguir la obligación correspondiente. Cargas que por otra parte están sujetas a sanciones en caso de que las mismas no sean ejecutadas cuando la hipótesis legal constriñe al destinatario a efectuarlas.

Evidentemente, el contenido económico de la obligación tributaria se encuentra circunscrita a lo que la ley señale al efecto, siendo el caso más común que la misma sea satisfecha en numerario.

En ambos casos, considerando la acepción jurídica o económica corresponderá al objeto del pago la determinación en un sentido. Sergio F. De la Garza, establece así este concepto:⁵⁹

“ El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o

⁵⁸ De Pina y Larrañaga. Op. Cit., pág. 373.

⁵⁹ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 588.

de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.

El objeto del pago está sujeta a los siguientes principios:

A) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

B) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no esté totalmente pagada se sigue generando la obligación accesorial del pago de intereses moratorios (recargos) por las cantidades insultas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

C) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la Ley.

Ahora bien, existen diversas modalidades de pago, entre las cuales se pueden señalar las siguientes:

a) Pago liso y llano de lo debido. Corresponde al entero correcto por parte del contribuyente de las cantidades adeudadas al fisco. Se trata de aquéllos casos en los que el obligado cumple oportuna y adecuadamente con los deberes y obligaciones establecidas en los dispositivos fiscales.

b) Pago de lo indebido. Hipótesis en la cual se entera a las autoridades hacendarias una cantidad mayor a la adeudada. El pago hecho de esta manera deriva generalmente de un error de hecho o de derecho. El primero tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que entere un monto superior al debido.

Por otro lado, el error de derecho como causa del pago en mayor cantidad a la que corresponde, nace de la aplicación o interpretación equivocada que efectúa el obligado de la ley fiscal.

c) Pago en garantía. Por esta modalidad, el contribuyente pone en resguardo el cumplimiento de la obligación tributaria, en el evento de que en un determinado momento sea coincidente la circunstancia en que se coloque el obligado con lo previsto en la ley.

d) Pago provisional. Esta clase de pago deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte de la autoridad hacendaria. A lo largo del ejercicio fiscal, el contribuyente realiza diversos pagos presentando al final del mismo, una declaración anual en la que se desprenderá su situación fiscal ajustada a la realidad.

e) Pago extemporáneo. Es aquél que se efectúa fuera del plazo legal para ello. Es espontáneo, si se realiza sin mediar gestión de autoridad, debiéndose pagar los recargos correspondientes. Es a requerimiento en caso contrario, y también por contra, debe pagarse las multas respectivas.

f) Pago en parcialidades. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación concede a la autoridad hacendaria la facultad de autorizar el pago de contribuciones fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales.

La figura en cuestión se encuentra sujeta a los siguientes puntos distintivos:

1) Procederá respecto de cualquier contribución, excepto contribuciones de comercio exterior; las retenidas, trasladadas o recaudadas; contribuciones que debieron enterarse en el ejercicio en curso o en los seis meses anteriores a aquél en que se solicite la autorización.

2) El beneficio se encuentra sometido a la autorización de la autoridad fiscal, aunque mediante reglas de carácter general es posible presentar un simple aviso. Debe tenerse presente que en ambos casos el obligado efectúa un reconocimiento de un adeudo específico y determina su monto manifestándolo de tal manera a la autoridad.

3) El plazo límite para efectuar pagos bajo esta modalidad es de cuarenta y ocho meses.

4) La concesión de la facilidad implica la actualización del saldo insoluto y la aplicación de recargos por prórroga para cada parcialidad, así como recargos por mora para el caso de incumplimiento en el entero de los pagos parciales.

5) Para acceder a este beneficio es necesario otorgar garantía de acuerdo a lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

6) La autorización concedida será revocada si suceden cualquiera de los siguientes supuestos:

- ◆ No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía.
- ◆ El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- ◆ El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

Una problemática ya superada a la fecha derivó de lo establecido en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en tanto prevé que “ tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación”.

La anterior disposición fue interpretada en un primer momento por los tribunales judiciales en el sentido de imponer dos obligaciones fundamentales a la autoridad fiscal:

a) Notificar una determinación de contribuciones, ya sea hecha por la autoridad o por el propio contribuyente.

b) Conceder un plazo de cuarenta y cinco días para que el obligado entere el monto del crédito o impugne en su caso la determinación.

Sin embargo, tal estimación soslayaba el hecho de que el sistema de tributación mexicano se sustenta en la autodeterminación de contribuciones por parte de los contribuyentes establecido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, de donde se sigue que ante tal situación, el título ejecutivo constituido por la liquidación hecha por el administrado hace innecesaria el acto notificadorio, y dado que la exigibilidad se rige por lo dispuesto por el artículo 151 del propio Código Tributario, no se requiere la espera de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se le dio a conocer.

La siguiente tesis jurisprudencial da cuenta del criterio adoptado finalmente:⁶⁰

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO ES NECESARIO QUE PREVIAMENTE AL REQUERIMIENTO DE PAGO EXISTA DETERMINADO Y NOTIFICADO UN CRÉDITO FISCAL, CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE AUTODETERMINÓ E INCUMPLIÓ CON EL PAGO EN PARCIALIDADES. La determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, conforme al Código Fiscal de la Federación, en principio corresponde hacerla a los contribuyentes enterando su importe mediante declaración correspondiente en las fechas que la propia ley establece; otra forma es, mediante la determinación que hace la autoridad hacendaria al ejercer sus facultades de comprobación emitiendo la liquidación correspondiente, la que necesariamente y por mandato de ley deberá dársele a conocer al contribuyente para que se pague o garantice dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación. Ahora bien, si el crédito que originó el procedimiento administrativo de ejecución instaurado contra la quejosa, no fue determinado por la autoridad en el ejercicio de sus facultades, sino que fue determinado por la propia contribuyente al presentar el aviso de opción para el pago de la deuda en parcialidades, resulta evidente que no existe obligación para que la autoridad hacendaria cumpla con las formalidades previstas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que no era necesario que dicha autoridad le diera a conocer previamente el crédito a su cargo, cuando la misma contribuyente se lo había autodeterminado, y por lo mismo no existe razón legal para obligar a la autoridad a esperar cuarenta y cinco días para

⁶⁰ Tesis de jurisprudencia XIV.2o. J/27, pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo XIV, Agosto de 2001, página 1081.

exigir su pago, ya que tratándose de la omisión en el pago de parcialidades, al actualizarse el supuesto de incumplimiento, procedía válidamente el requerimiento de su pago.

7.- Condonación.

La condonación en materia fiscal tiene su ancestro civil en la figura de la remisión de la deuda establecido en el artículo 2209 del Código Civil Federal:

“ Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe”.

“ Artículo 2210.- La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias; pero la de éstas dejan subsistentes la primera”.

La figura de la condonación supone el perdón o la liberación de un determinado deber que el acreedor concede al obligado, por circunstancias o motivos que el destinatario del adeudo establezca.

Al efecto, dice Arrijo Vizcaíno:

La condonación “ consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas”⁶¹

En el ordenamiento fiscal tal figura se encuentra establecida en los artículos 39 fracción I y 74 del Código Tributario:

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

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

... “

⁶¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pág. 543.

- ◆ Multas firmes. Sólo son condonables las sanciones pecuniarias que tengan el atributo de la firmeza, lo que implica que haya expirado el plazo para su impugnación y no se haya hecho, que habiendo agotado todos los medios de defensa la resolución final haya sido adversa al sancionado o que no se halle sometida a un régimen de revisión obligatoria por parte de la propia autoridad hacendaria. De ello se desprende que la condonación se reserva como la única y última alternativa.
- ◆ Discrecionalidad. La potestad condonatoria es técnicamente un poder discrecional en la medida que su ejercicio queda al arbitrio de su titular.
- ◆ Habilitación jurídica. Compete el ejercicio de tal poder a la Secretaría de Hacienda por conducto de sus órganos debidamente habilitados para ello.
- ◆ No impugnable. Dado el carácter graciable del acto condonatorio no es posible jurídicamente que cause su negativa o concesión parcial un agravio en virtud de que ello nunca implicará una reducción en el ámbito patrimonial jurídico del sancionado.

Evidentemente, sólo en el caso de condonación de multas admite el ordenamiento jurídico la solicitud correspondiente a las autoridades fiscales

8.- Recurso administrativo.

Los actos de las autoridades fiscales deben satisfacer las condiciones que impone nuestra Carta Magna y las leyes fiscales, de tal suerte que brinden a los particulares las garantías suficientes de que todo acto que se les dirija respeten los derechos consagrados en tales ordenamientos.

Lo anterior no siempre es cumplido, o más bien, pocas veces es llevado a cabo por la administración pública, debido a causas tan disímolas como interpretaciones equivocadas, lineamientos centrales de tipo recaudatorio, falta de profesionalización de los funcionarios encargados e inclusive arbitrariedades, cuestiones cualquiera que sea que hace que surja la legítima potestad del administrado para reclamar el reintegro del derecho violentado a su esfera de derechos.

Serra Rojas, indica que “la revocación administrativa es una manifestación de voluntad de la administración pública, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica, en forma parcial o total, de actos administrativos anteriores constituidos legalmente, fundada en motivos de mera oportunidad, técnicos, de interés público o legalidad”⁶³

⁶³ Serra Rojas, Andrés Op. Cit., pág. 371.

Emilio Margain Manautou define al recurso administrativo “ como todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.⁶⁴

Gabino Fraga dice al respecto que “constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.⁶⁵

Martínez López señala que “se entiende por recurso administrativo, la gestión del particular para que la autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor”.⁶⁶

El citado autor agrega:⁶⁷ “ La irrevocabilidad de las resoluciones fiscales está prohibida, por que las autoridades no pueden revocar o modificar sus propias determinaciones en perjuicio de los particulares. El objeto de los recursos administrativos es que autoridad diversa, pero también administrativa, vuelva a conocer de la determinación recurrida, para que la revoque o modifique en atención a las pruebas y alegaciones que el recurrente produzca, para fundar su ilegalidad”.

Como elementos característicos del recurso administrativo Fraga señala los siguientes:⁶⁸

- “ 1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes deben presentarse.
3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.
4. Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.
5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

⁶⁴ Margain Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª. Ed., México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, pág. 167.

⁶⁵ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 435.

⁶⁶ Martínez López, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1ª. Ed. México: Porrúa, 1959, pág. 215.

⁶⁷ Ibidem, pág. 435.

⁶⁸ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 435.

Por su parte, Sergio F. De la Garza, clasifica los elementos del recurso administrativo en esenciales y propios de su naturaleza.⁶⁹

“ Los elementos esenciales son:

- a) Una ley que establezca el recurso;
- b) Un acto administrativo contra el que se promueva el recurso;
- c) La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo;
- d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y
- e) La obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Los elementos de su naturaleza son:

- a) Plazo para la interposición del recurso,
- b) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso;
- c) Fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso;
- d) Pruebas, y
- e) Posible suspensión y requisitos de ella.

Margaín Manautou señala las ventajas y desventajas de este medio de defensa.⁷⁰

Ventajas:

“ a) Es un eficaz control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa.

Si hay incompetencia de autoridad, omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, vicios del procedimiento que afecten las defensas del articular si se dictó en contravención de la disposición aplicable o se dejó de aplicar la debida,

⁶⁹ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 806 a 810.

⁷⁰ Margaín Manautou, Emilio. EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MÉXICO. 3ª. Ed., México: Porrúa, 1995, pág. 18.

corregir el desvío de poder en que ha incurrido la autoridad cuyo acto se reclama.

b) El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa lavar en casa "la ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarían a la misma administración de ser llevadas ante el Tribunal.

...

c) Permite a la autoridad administrativa conocer en la inconformidad, de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley que quizás no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibirá será mayor que la que pudiera tener la resolución administrativa que diera la razón al recurrente.

d) El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.

e) Al actuar el recurso como un "cedazo", se depuran los casos para la defensa y se evita, además, un recargo a las labores de los tribunales.

f) Para el particular si le asiste la razón, será más expedita la justicia administrativa.

...

Como desventajas se señalan:

a) Muchos funcionarios de la administración pública piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

Como consecuencia, el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo pues desconfía de la justicia administrativa, ya que lo está obligando a inconformarse ante ella misma, por lo que califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener derecho a acudir ante los tribunales.

b) Las decisiones importantes, por regla general se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo, se sabe, de antemano, que la resolución recurrida se confirmará, es decir, la autoridad emisora sabe que su acto será recurrido y busca con su

superior jerárquico, cómo evitar errores o precisar posibles argumentos que lo nulifiquen.

c) El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso.

Aún y cuando el recurso administrativo carece de la rigidez técnica del juicio contencioso administrativo, a mi entender, no puede negársele a este medio de defensa la importancia técnica que posee sin duda alguna.

En efecto, cuestiones tales como el señalamiento adecuado de los conceptos de impugnación, la ampliación del recurso administrativo, el desahogo de las pruebas requiere necesariamente del promovente de algún conocimiento de las disposiciones legales regulatorias del recurso que le permita plantear y proseguir su secuela en adecuados términos.

Igualmente, el resolutor se encuentra obligado necesariamente a la adecuada aplicación de los preceptos que conforman el procedimiento administrativo y al estudio y decisión de si las normas aplicadas por la autoridad emisora de la providencia se ajustó a derecho.

Las razones anteriores llevarían al funcionamiento pleno de la figura jurídica que nos ocupa como medio de control administrativo; sin embargo, el desconocimiento de cuestiones técnicas por parte de los promoventes del recurso administrativo, así como, elementos propios de la rigidez administrativa, tales como lineamientos recaudatorios que tienden a confirmar las determinaciones ilegales, o e su caso, la decisión de dictar la resolución en dicho sentido por el temor a contravenir normativa interna que de pie a observaciones o sanciones, incluso la destitución bajo la modalidad de "renuncia", ha desvirtuado el medio de defensa al grado de resultar casi obsoleto.

Sin embargo, un paso más allá de eliminar el carácter obligatorio del recurso administrativo, lo constituyen las reformas al Código Fiscal de la Federación introducidas a partir del año de 1997, relativas a la aptitud legal del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de analizar la resolución administrativa impugnada en recurso administrativo, cuando se impugne en juicio fiscal el proveído que puso fin a dicho medio de defensa.

Dice así el mencionado precepto:

" Artículo 197.-

...

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso".

En mi opinión, la introducción de tal disposición no hace sino reconocer la parcialidad con la que actúa la administración fiscal, en términos generales, al conocer de los recursos administrativos ante ella planteados, cualquiera que sea la razón para ello, no existiendo mejor medio para controlar la actuación de la propia autoridad en la resolución de dichas instancias que la posibilidad de que sean analizados por una autoridad jurisdiccional y en su caso, sean anulados por no haberse dictado en contravención a los preceptos legales.

La forma que considero más adecuada para impulsar el correcto funcionamiento de tal medio de impugnación como medio de control administrativo, es justamente que ésta sirva como auténtica vía de autocontrol de la administración tributaria, lo que no se logra si se evita actuar con honestidad, imparcialidad y respetando plenamente los derechos de los administrados.