

Primera parte
INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO

III. Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación, por <i>Gregorio Rodríguez Mejía</i>	39
Introducción	39
Sujetos pasivos de la relación tributaria	40
Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación	40
El Estado, sujeto pasivo de contribuciones	41
Los estados extranjeros exentos del pago de contribuciones	41
Responsabilidades fiscales	42
Las contribuciones	42
Los derechos	42
Seguridad jurídica en materia fiscal	43
Determinación y pago de las contribuciones	43
Fecha de entrada en vigor de las leyes fiscales	45
Territorio nacional para efectos fiscales	45
Sujetos pasivos en virtud de su residencia en México	45
El domicilio fiscal	46
Los ejercicios fiscales	47
Cómputo de plazos	47
Concepto de enajenación para efectos fiscales	49
Escisión de sociedades y el régimen fiscal a que se somete	51
Qué ha de entenderse por actividades empresariales	52
Operaciones financieras derivadas	52
Determinación de valor del ingreso cuando éste es en especie	53
La actualización de las contribuciones	54
La causación y el pago de las contribuciones	55
Actualización de contribuciones y recargos	57
Devolución del pago de lo indebido	58
Compensación entre contribuyentes y fisco	61
Responsabilidad solidaria en materia fiscal	61
Limitación de responsabilidad fiscal de personas físicas con actividades empresariales	63
Diversas obligaciones de los contribuyentes	64
Facultades de las autoridades fiscales	64
Criterios fiscales	65
En qué momento surten efecto las resoluciones administrativas	65
Caducidad en materia fiscal	66
Presunción de legalidad de actos y resoluciones de la autoridad fiscal	67
Reserva de datos que conozcan las autoridades fiscales	68
El derecho penal fiscal	68
La garantía del interés fiscal	70
Prescripción del crédito fiscal	71
Procedimientos administrativos	73
Procedimiento administrativo de ejecución	74
Procedimiento contencioso administrativo	75

III. Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación

Gregorio Rodríguez Mejía

INTRODUCCIÓN

No parece inútil reiterar que el sistema jurídico fiscal mexicano tiene como columna vertebral el Código Fiscal de la Federación.

La aseveración anterior se justifica por la frecuente referencia que las otras leyes de la materia hacen de aquél y por la experiencia del maestro que al explicar cualquiera de los ordenamientos fiscales, debe apoyarse en las disposiciones contenidas en el mismo, para hacer completa y más precisa su cátedra.

Con la idea expresada a la vista, a continuación expondré los principales aspectos de la citada ley, no sin advertir que un estudio completo de la misma ocupa más espacio y tiempo que el de que se dispone.

El Código Fiscal de la Federación está dividido en seis títulos que son los siguientes:

Título I

Disposiciones generales.

Título II

De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

Título III

De las facultades de las autoridades fiscales.

Título IV

De las infracciones y delitos fiscales.

Título V

De los procedimientos administrativos.

Título VI

Del procedimiento contencioso administrativo.

Los títulos I, II y III se desarrollan en un solo capítulo cada cual, el IV en dos, el V en tres y el VI en doce; alguno de los capítulos de los títulos V y VI, a su vez, se desarrollan en secciones.

Como en cualquier otro texto de contenido jurídico, la división anterior es una necesidad de la materia regulada.

Por desgracia, en algunas leyes de nuestro sistema fiscal existe desorden en la distribución del articulado, lo que hace más problemático su, ya de por sí difícil, análisis.

En los párrafos siguientes procuraré presentar el contenido del Código Fiscal de la Federación, especialmente el título I, que es de aplicación en toda nuestra legislación fiscal y tocaré otros aspectos que me parecen importantes.

SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 1º del Código Fiscal alude a los sujetos pasivos de la relación obligacional fiscal.

A pesar de las constantes críticas formuladas al enunciado genérico de los sujetos pasivos de esta relación, tanto en el Código Fiscal como en otras leyes de la materia, se habla de la obligación de las personas físicas y morales de contribuir para los gastos públicos. Este vicio parte de la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual, aunque no habla de personas físicas y morales, se refiere a los mexicanos.

Olvidándonos de la crítica que pueda hacerse al precepto constitucional citado, ha de recordarse que no es necesaria la capacidad jurídica de persona física o moral, para ser sujeto pasivo de las contribuciones, pues ello dejaría al Estado en situación de no obtener diversos ingresos, por la vía de las contribuciones, ya que frecuentemente no existe persona física o moral, y la obligación fiscal se produce.

En la parte relativa el citado artículo del Código Fiscal indica: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas."

Considero que la expresión "persona física y moral" debe sustituirse por la de "entidad" u otra equivalente.

SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo que se comenta a continuación se refiere a la supletoriedad del Código, en toda la materia fiscal, señalando: "Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte."

Ha sido evidente y preciso el criterio de nuestro legislador: la circunstancia de que, según el artículo 133 constitucional, la "Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la

misma, celebrados y, que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado serán la Ley Suprema de toda la Unión”, de ninguna manera quiere decir que este Código, en caso de discrepancia con algún tratado deba ceder su régimen.

Este criterio aparece en diversas disposiciones de nuestra legislación fiscal; por ejemplo, el artículo 1º de la Ley Aduanera indica: “Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.”

Este tema tiene proyecciones que no pueden tratarse en este estudio; sólo hago manifiesto que tal es el criterio que en la aplicación e interpretación del Código Fiscal debe seguirse.

EL ESTADO, SUJETO PASIVO DE CONTRIBUCIONES

El párrafo segundo de este primer artículo del Código Fiscal, hace la pertinente aclaración que el Estado es sujeto pasivo de contribuciones “únicamente cuando las leyes lo señalen”.

Digo que se trata de una aclaración pertinente, porque, en vista de que el Estado, en este caso, se cobra y se paga a sí mismo las contribuciones, parecería absurdo, como vulgarmente se dice, que la operación consistiese en que el secretario de Hacienda sacase de uno de sus bolsillos un dinero para depositarlo en otro de su mismo traje.

Existen diversas razones para que el Estado haga las veces de sujeto pasivo y de sujeto activo en la misma relación obligacional: algunas prácticas, pues, ningún proveedor vendería al Estado un bien cuya enajenación estuviera gravada con el impuesto al valor agregado, si el comprador no aceptase la traslación del gravamen; en otros casos, tal vez la posición del Estado como empresario dejaría en desventaja a particulares dedicados al mismo giro, si aquél no tuviese que pagar impuestos.

LOS ESTADOS EXTRANJEROS EXENTOS DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES

El tercer párrafo de este artículo 1º del Código Fiscal dice: “Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.”

Creo que en casos de reciprocidad resulta justificada la exención, como también se justifica que dicha exención se limite a los estados, y no beneficie las instituciones o entidades que les pertenecen, porque no son técnicamente los

mismos estados; si esto último no se cumpliera, sería tanto como exigir a un estado extranjero que no cobrase impuestos a una empresa propiedad de nuestro gobierno.

RESPONSABILIDADES FISCALES

Finalmente, el último párrafo del precepto en comentario hace responsables fiscales (no sujetos pasivos) a toda persona (y según el criterio de sujeto pasivo que antes he expuesto), o entidad, que por cualquier circunstancia esté sometida a nuestro derecho.

LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2º del Código Fiscal enuncia y conceptúa las contribuciones; las que divide en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Pienso que el concepto de impuestos que nos da el actual código es un tanto erróneo, pues además de dar por conocidos los elementos que los integran y de reiterar el error de indicar que es a cargo de personas físicas y morales, lo hace por exclusión, diciendo que son contribuciones que no son de las otras enunciadas.

El concepto de impuesto que da el código es el siguiente:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Me parece que los conceptos de otras contribuciones, con excepción del de derechos, no tiene interés para este trabajo, por lo que aludo solamente a éste.

LOS DERECHOS

Los derechos considerados ingresos del Estado, anteriormente fueron conceptuados como contraprestaciones que percibía esta entidad pública por un servicio que prestaba.

La fracción IV del artículo que se viene citando conceptúa los derechos diciendo:

Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL

Se ha preocupado el legislador por conservar en el Código Fiscal una norma que se ajusta a la seguridad jurídica que consagra nuestra Constitución; esa norma se contiene en el artículo 5° del Código Fiscal, que dice:

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

DETERMINACIÓN Y PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Otro artículo, guía básica de aplicación de las normas fiscales, es el 6° del Código, que señala el momento en que se causan las contribuciones y la ley según la cual se han de determinar y pagarse; este precepto indica que las contribuciones se causan conforme se realiza el hecho generador del crédito fiscal y se determinan de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de la realización de tal circunstancia.

Por lo que hace a la prohibición de aplicación retroactiva de las leyes fiscales, el citado artículo 6° marca, en la forma que se expresa, los tiempos, parámetro para saber si la norma se aplicó violando el precepto constitucional.

El artículo 7° del mismo Código Fiscal completa el criterio para calificar o no de retroactiva la aplicación de la ley fiscal; este artículo señala que ésta y su reglamento, así como las “disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”.

Se completa la anterior idea con el señalamiento por el artículo 6° de que si bien las contribuciones han de determinarse y pagarse con ajuste a la ley vigente en el momento de su causación, a las mismas han de aplicarse “las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

A fin de evitar una violación a esta última aclaración, conviene recordar que las normas procesales no han de establecer derechos de fondo, pues si ello sucediese, resultaría la primera parte del precepto.

El artículo 6º da otras reglas que sujeto pasivo y sujeto activo contribucionales han de tener presentes al cumplir o al aplicar la ley, señalando que: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

En relación con el párrafo transitorio, vale la pena aclarar que las contribuciones, entre otras divisiones, adoptan la de autoaplicativas y heteroaplicativas. De acuerdo con la lógica de la denominación de cada tipo de éstas, las primeras las determina y cubre el contribuyente, sin más intervención del fisco que el recibo por cobro de las mismas; en tanto que las segundas, las determina y cobra el fisco.

De lo dicho se sigue que si el contribuyente omite determinar las contribuciones autoaplicativas, o lo hace incorrectamente, será suplido por el fisco.

De la consecuencia anterior se sigue que la determinación presuntiva, a que más adelante me referiré, será de contribuciones autoaplicativas, pues la hace el fisco por omisión del contribuyente.

Continúa el artículo 6º del código aludiendo a otra materia; el siguiente párrafo se refiere a la época en que han de pagarse las contribuciones.

Por razones diversas, las contribuciones han de ser cubiertas también en diversas épocas; igualmente los pagos provisionales de las mismas se harán en fechas diversas, según el tipo de contribución; por ello, el legislador señaló normas generales al efecto. El párrafo siguiente de este artículo indica que cuando se calculan las contribuciones por periodos que la ley establece, o cuando se trate de las que se retienen o se recaudan han de cubrirse a más tardar el 17 del mes siguiente a la terminación del periodo en que se produzca cualquiera de ambas circunstancias, y que en "cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación".

Mas recuerdese que el Código Fiscal da normas generales y en las leyes específicas se pueden establecer algunas variantes para hacer más fácil el cumplimiento de la obligación fiscal; así, la Ley del Impuesto sobre la Renta indica:

Artículo 80. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Agrega el artículo 6º del Código Fiscal, dando otra norma valedera para el régimen general de otras leyes, que si un obligado a retener contribuciones no lo hiciera, de cualquier manera deberá cubrir lo que debió retener.

A continuación el artículo que se comenta establece la previsión para el contribuyente de exigir (el código dice "obtener") de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada respectivos.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DE LAS LEYES FISCALES

Antes ya se hizo referencia a la época de entrada en vigor de las leyes fiscales como igualmente a que esta época tiene interés para determinar cuál es la norma vigente al momento que se produce la obligación y según la cual ha de determinarse y cubrirse la contribución, so pena de que pueda hablarse de aplicación retroactiva de la ley, cuando se haga valer una que haya entrado en vigor posteriormente a dicho momento.

En este caso se viola el artículo 14 constitucional que, como es sabido, indica que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Los artículos 6º y 7º del Código Fiscal han de tenerse presentes para evitar la violación del 14 constitucional.

TERRITORIO NACIONAL PARA EFECTOS FISCALES

Dado que el domicilio y la ubicación de la fuente de las contribuciones dan el criterio para determinar el sujeto pasivo, habrá que saber si el domicilio del ente obligado a contribuir se ubica en la jurisdicción de México; así como habrá que determinar si la fuente de la contribución se ubica en la misma jurisdicción. El territorio nacional marca la jurisdicción del fisco mexicano, luego habrá que precisar este territorio.

El artículo 8º del Código Fiscal nos dice:

Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

El territorio nacional se encuentra especificado en el artículo 42 constitucional, el que, como se sabe, ha sufrido modificaciones para estar acorde con el derecho internacional moderno.

En virtud del domicilio, todas las personas o entidades cuyo domicilio se ubique en territorio nacional han de contribuir para los gastos públicos de México; por otra parte, toda persona o entidad cuya fuente de ingreso gravado se localice en nuestro territorio, tienen la misma obligación.

SUJETOS PASIVOS EN VIRTUD DE SU RESIDENCIA EN MÉXICO

Continuando con la materia enunciada en los últimos párrafos, conviene definir, como lo hace el Código Fiscal, quiénes son residentes en territorio de México; el artículo 9º del Código Fiscal da el criterio para ello.

Según este artículo la ley considera residentes en México a las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en nuestro territorio y no hayan estado en

otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido residencia para efectos fiscales en ese otro país.

Igualmente se consideran residentes en México los funcionarios y trabajadores del Estado, que siendo de nacionalidad mexicana, presten sus servicios fuera del país, sin importar el tiempo en que lo hagan.

En cuanto a personas morales, se consideran residentes en territorio nacional y, consecuentemente, sujetos pasivos del impuesto mexicano, las que en el mismo hayan establecido la administración principal de su negocio. Otro tanto habría que decir de otros entes económicos, sin personalidad jurídica, como los patrimonios afectación.

El artículo del Código Fiscal que se comenta, establece la presunción de que las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. La presunción mencionada es *juris tontum*, pues se desvirtuará con la prueba conducente.

Termina el artículo 9º indicando que las personas físicas acreditarán su residencia en el extranjero y, consecuentemente, no serán sujetos pasivos de la relación tributaria mexicana, mediante constancia que expida la autoridad competente.

No se puede concluir el comentario del artículo 9º del Código Fiscal, cuyo propósito es dar criterio para la determinación de los sujetos pasivos de la relación obligacional tributaria mexicana, sin recordar que en tanto en algunos estados extranjeros los criterios para determinar los sujetos pasivos contribucionales incluyen la nacionalidad, México ha desechado ese criterio por impráctico, ya que resulta inútil hablar de contribuyentes que nuestro fisco no puede hacer objeto de la facultad económica-coactiva, en caso de que omitiesen el pago de sus contribuciones.

EL DOMICILIO FISCAL

El domicilio es un punto de referencia para el fisco y el lugar en que puede emplazar y notificar a los contribuyentes, así como exigirles el cumplimiento de algunas obligaciones; de ello se deriva la importancia de su identificación para efectos fiscales.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a la ley se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.

Resulta casi superfluo aludir a la importancia que para el fisco y para los contribuyentes tiene la determinación precisa del domicilio.

¿Dónde notificar al contribuyente acuerdos o resoluciones del fisco, que para aquél producen derechos u obligaciones, si no se conoce su domicilio?

Recuérdese que las notificaciones son tan importantes, que de ellas puede depender el éxito o el fracaso de un juicio o proceso.

LOS EJERCICIOS FISCALES

Ha de empezarse este punto por el concepto de ejercicio fiscal.

Frecuentemente nuestro léxico jurídico-fiscal no concuerda en sus conceptos con los aportados por un diccionario común; esto acontece con la expresión ejercicio fiscal.

Expresiones como la de “ejercicio fiscal” se encuentran frecuentemente en el vocabulario de los estudiosos del derecho y en los cuerpos legales. El origen de las mencionadas expresiones se localiza en la historia del derecho, pero frecuentemente los conocedores no reparan en su búsqueda y los legos de la materia no suelen entender esas palabras, cuyo uso presupone un conocimiento técnico-jurídico.

La expresión “ejercicio fiscal” alude a un lapso en el que se suman los ingresos y de esa suma se hacen las deducciones que la ley autoriza, para llegar a la base sobre la que se calcula el impuesto.

Volviendo a nuestra materia, habrá que recordar que el artículo 11 del código dice:

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1º de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

El artículo continúa orientando para que el contribuyente haga criterio en los casos de liquidación, fusión o escisión de sociedades; el segundo párrafo indica:

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escidente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

CÓMPUTO DE PLAZOS

Otro aspecto importante del régimen general en la materia que se estudia es el relativo a los plazos.

Conocer el régimen de los plazos en lo fiscal es interesante, pues las obligaciones fiscales han de cumplirse en el tiempo.

Olvidar lo anterior puede traer especialmente dos tipos de consecuencias para el contribuyente: *a)* cometer infracciones, *b)* perder el beneficio de la extinción de su obligación, por prescripción.

Ha de recordarse, además, que los plazos (llamados por los procesalistas durante mucho tiempo "términos") los señala la ley para que durante los mismos se tramiten recursos y se cumplan obligaciones.

De lo anterior se deduce la necesidad de que se tenga un preciso criterio para el cómputo de los plazos.

En relación con esta materia, el artículo 12 del Código Fiscal señala:

En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1 de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1 y 5 de mayo; el 1 y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1 de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijan por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició. En los plazos que se fijan por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

Como se observa, para efectos de cómputo hay dos tipos de plazo, el fijado en días y el fijado en periodos; en el primer tipo, se cuentan sólo los días llamados hábiles; en el segundo, todos.

La prórroga hasta el día hábil siguiente a la extinción calendárica del plazo resulta lógica, ya que al contribuyente, de otra manera, le sería imposible cumplir su obligación en día inhábil.

La habilitación de tiempo ha de comunicarse al contribuyente para que éste ajuste sus acciones a los tiempos hábiles.

El artículo 13, continuando con el régimen de los plazos, señala la habilitación de tiempo para la realización de diligencias que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal.

Se justifica la habilitación aludida, pues trancar una diligencia porque haya concluido el tiempo hábil, puede provocar que el contribuyente impida o estorbe la continuación de la misma cuando se reanude el tiempo hábil.

El segundo párrafo del artículo 13 indica que se puede habilitar tiempo para concluir una visita domiciliaria.

La justificación de la habilitación en los casos previstos por este párrafo es evidente; pues las autoridades han de cumplir sus funciones en el tiempo en que se llevan a cabo las operaciones que han de verificar o comprobar, o ejecutar algunas diligencias del procedimiento administrativo de ejecución en los tiempos en que los contribuyentes puedan ser notificados o requeridos.

La misma razón antes aducida para justificar la continuación de diligencias, opera cuando se trata del aseguramiento de bienes, pues podía suceder que de no continuarse la operación relativa, el contribuyente hiciese nugatoria la facultad del fisco para llevarla a cabo cuando se reanudase el tiempo hábil.

CONCEPTO DE ENAJENACIÓN PARA EFECTOS FISCALES

Con el propósito de orientar a contribuyentes y autoridades, el Código Fiscal da conceptos como el de enajenación.

El concepto que se analiza es de trascendencia para diversas clases de leyes, como la del Impuesto sobre la Renta o la Ley al Valor Agregado.

En el artículo 14 del Código Fiscal aparecen enumeradas operaciones que pudieran ser consideradas no enajenación; por ello es importante su conocimiento, ya que por diversas leyes serán sometidas al régimen de este acto jurídico; por lo que al leer este artículo con gran cuidado, se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero.

En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su

designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

El artículo transcrito es extenso, pero he preferido hacer tanto de éste como de otros las transcripciones, a expresarlos en palabras diversas, que en algunos casos desvirtúan lo que el legislador quiso indicar.

En cada fracción del artículo transcrito existe razón para considerar la operación mencionada como enajenación, pues en todos los casos se alude a transmisión de propiedad, que es lo característico de la enajenación.

Era necesaria la inclusión de este artículo, con todas sus fracciones, ya que si no se analizan los efectos de algunas de las operaciones mencionadas, podía pensarse que no implican la transmisión de la propiedad.

Es importante que se precise cuándo se considera efectuada una enajenación en territorio nacional, pues esas enajenaciones dan origen al derecho de México de cobrar impuestos sobre ellas, sin importar quién las lleve a cabo.

También es importante tener presente que el adquirente de los bienes enajenados se considerará propietario de los mismos para efectos fiscales, pues este adquirente será en lo sucesivo responsable de las contribuciones que van aparejadas a la propiedad que adquiere (se trata de lo que en la materia se llama responsabilidad objetiva).

A efecto de hacer entendible por cualquier interesado el alcance de la fracción IV del artículo 14, el 15 indica:

Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso,

obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

La razón de la inclusión de este artículo es que la expresión “arrendamiento financiero” tiene para muchas personas un significado que no acaban de captar. Antes de la inclusión del citado artículo era frecuente la consulta al abogado, del significado de la expresión a que se alude.

El que se exija que la operación de arrendamiento financiero se haga constar por escrito es con el propósito de dar a la autoridad criterio para el cobro del gravamen fiscal. Igual razón que la anterior existe para exigir que el valor del bien objetivo de la operación que se estudia y los intereses pactados se fijen por escrito. Si la formalidad requerida para esta operación no se diese, resultaría difícil al fisco determinar los impuestos que la misma causa.

ESCISIÓN DE SOCIEDADES Y EL RÉGIMEN FISCAL A QUE SE SOMETE

Con propósito de dar criterio para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que de la operación respectiva surgen, el Código Fiscal, complementando la Ley General de Sociedades Mercantiles, nos da el concepto de escisión de sociedades.

El artículo 15-A del Código Fiscal, relativo a la operación de la escisión, agrega al concepto genérico de escisión los elementos para que la misma se considere hecho generador del crédito fiscal, sometido a la ley mexicana; exige que sociedad escidente y sociedades escindidas tengan residencia en territorio nacional.

El mencionado artículo 15-A señala:

Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escidente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o mas escindidas, extinguiéndose la primera.

No es el único caso en que las leyes fiscales definen, mediante la exigencia de circunstancias o condiciones, el criterio para considerar operaciones que son hechos generadores del crédito fiscal en México; por lo que habrá que atender a tales definiciones para que el régimen fiscal sea exacto; así, la Ley del Impuesto sobre la Renta al referirse a sociedades controladoras (art. 57-A) exige, para considerarlas como tales en México, que se trate de una sociedad residente en este territorio.

QUÉ HA DE ENTENDERSE POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Teniendo en cuenta que las actividades empresariales son frecuentemente hechos generadores del crédito fiscal, será indispensable identificarlas para este efecto.

El artículo 16 del Código Fiscal da criterio para identificar las actividades aludidas, por lo que todo interesado en la aplicación de las leyes que las aluden ha de leerlo.

En relación con el mencionado artículo habrá que aclarar que no todas las actividades empresariales identificadas por el mismo, son hechos generadores del crédito fiscal.

De identificar las actividades gravadas se encargan diversas leyes de la materia.

La aclaración anterior es necesaria, pues de entre las actividades que enuncia el artículo 16 algunas no siempre son hechos generadores del crédito fiscal.

OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Con el reiterado propósito de orientar en la aplicación de otras leyes fiscales, el Código en el artículo 16-A nos da el concepto de operaciones financieras derivadas, de la siguiente manera:

Se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:

I. Aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las cuales una de las partes adquiere el derecho o la obligación a adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes a un precio establecido al celebrarlas o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes a su vencimiento, o bien, el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.

II. Aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las que se liquidan diferencias entre precios, índices o canastas de precios o tasas de interés convenidos al inicio de la operación y cuyo resultado depende de las fluctuaciones que tengan en el mercado a una fecha determinada los precios, índices o canastas de precios o tasas de interés pactadas.

III. Aquellas en las que se enajenen en el mercado secundario los títulos de crédito en los que se contengan las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores.

Las operaciones financieras derivadas a que se refiere este artículo serán entre otras, las que conforme a las prácticas comerciales generalmente aceptadas se efectúen con instrumentos conocidos mercantilmente bajo el nombre de futuros, opciones, coberturas y "waps", que se realicen en mercados reconocidos y con las condiciones que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, las cuales podrán determinar las operaciones que, en adición a las mencionadas en este párrafo, se consideran como operaciones financieras derivadas.

A las operaciones mencionadas se les suele llamar en el estudio de la economía, operaciones a término o de futuro, y en el derecho civil, promesa de contrato, anticontrato o contrato preliminar.

Es urgente que el estudioso del derecho fiscal conozca en todos sus aspectos el lenguaje bursátil moderno; pues frecuentemente las expresiones que lo integran no son explicadas en las leyes que debieran hacerlo.

El régimen fiscal de las operaciones aludidas por el artículo transcrito debe atenderse cuidadosamente, ya que dichas operaciones producen diversas consecuencias que se traducen en hechos generadores del crédito fiscal.

Es recomendable que se lean los artículos 16-B y 16-C del mismo código y que cada expresión utilizada en el último párrafo del 16-A sea conocida en su alcance.

Lo anterior lo exige el conocimiento del régimen fiscal en los negocios bursátiles modernos.

DETERMINACIÓN DE VALOR DEL INGRESO CUANDO ÉSTE ES EN ESPECIE

Ya que las contribuciones, según el artículo 20 del Código Fiscal y otros relativos, han de pagarse en efectivo, y la ley no excluye la posibilidad de daciones en pago, o el cumplimiento de la obligación mediante bienes distintos, cuando esto acontezca el valor de tales bienes debe cuantificarse, siguiendo las normas del Código Fiscal de la Federación.

Igualmente habrá que cuantificar los bienes que percibe como contraprestación el prestador de un servicio, ya que sobre la cuantía en efectivo debe determinarse el impuesto; esto con sujeción al artículo 17 del Código Fiscal.

El artículo 17 del Código Fiscal señala:

Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

El Código Fiscal sólo da criterios generales, por lo que algunas veces habrá que leer la ley fiscal especial que proporciona el específico, teniendo en cuenta el primero; así el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica en el segundo párrafo:

En las permutas y pagos en especie, el impuesto al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

No interesa en este punto hacer crítica del artículo de la ley citada (aunque amerita un análisis especial, debido al doble gravamen que se configura); lo único

que importa, es observar que en el caso previsto han de cuantificarse los valores que en reciprocidad se otorgan por los contratantes, o se entregan en dación en pago, para, sobre el valor en efectivo que resulte, hacer la determinación de los impuestos.

LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Como el tema de la actualización de las contribuciones amerita detallado estudio, que rebasa el espacio de este comentario, sólo se indica que:

La actualización, en este caso, es señalar en el presente el valor monetario de un derecho o de una obligación que se produjeron en el pasado, o dar ese mismo valor presente a un bien.

La actualización de valores en la materia fiscal es indispensable, en especial cuando no se ha cubierto oportunamente una contribución, o no se ha hecho una devolución en el tiempo debido.

Si la actualización no se realizase, quien percibe la prestación o contraprestación, o la devolución de una cantidad, seguramente que no recibiría el valor a que tiene derecho.

En tiempos en que por cualquier circunstancia cambien los precios o el valor adquisitivo del dinero, la actualización es indispensable.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 17-A ordena la actualización. El mencionado artículo establece:

El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones del mes.

En los casos en que el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

El último párrafo del artículo citado hace la aclaración pertinente, recordando que los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de éstas (art. 2°); consecuentemente, como las contribuciones son exigibles aun por la fuerza, mediante la facultad económico-coactiva, también las cantidades que produce la actualización de una contribución serán exigibles por esta vía.

El artículo hace referencia a la actualización de los valores de bienes y de operaciones, aun cuando en lugar de la copulativa “y” emplea “u”, como si se tratase de algo opcional o reiterativo.

¿Por qué actualizar el valor de bienes? Por diversas razones fiscales; por ejemplo, los valores de los inmuebles han de actualizarse porque sobre éstos existe el impuesto predial y el valor, en este caso, es la base del impuesto; igualmente ha de actualizarse el valor de los activos para efectos del impuesto correspondiente, como también debe actualizarse el valor de bienes de que por cualquier circunstancia priva de su propiedad el Estado a sus dueños; así debe actualizarse el valor de cualesquiera bienes, cuando de ello depende la base del gravamen o su importe para efectos de un pago o adjudicación fiscal.

LA CAUSACIÓN Y EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Al aludir al artículo 6° del Código Fiscal, se señaló la ley que regula la causación y determinación de las contribuciones; ahora corresponde agregar en qué especie se causan y pagan; así como añadir los criterios para determinarlas, y el orden en que deben cubrirse.

El artículo 20 del código nos da las normas para resolver las diversas cuestiones que se plantean en los subtemas apuntados, dichas normas son las siguientes:

Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el *Diario Oficial de la Federación* dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el *Diario Oficial de la Federación* el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalente a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el

equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda.

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

El primer párrafo del artículo transcrito nos da la norma de que las contribuciones se causan y pagan en nuestra moneda; pero también alude, sin precisar definitivamente, al caso en que en el extranjero se pague en moneda del país de que se trate, aunque no indica que ha de hacerse el pago convirtiendo la moneda extranjera en nacional, según el tipo de cambio vigente.

El recurrir al índice nacional de precios al consumidor da al contribuyente la certeza de lo que ha de pagar por contribuciones.

También el que el código remita al tipo de cambio en la fecha en que se causó el impuesto constituye seguridad relativa al importe de la obligación del contribuyente.

Otro tanto puede decirse del contenido del tercer párrafo del precepto que alude al régimen del acreditamiento, pues también remite a la fecha de causación del impuesto.

El que ha de observarse el tipo de cambio de moneda extranjera que publique el Banco de México en el *Diario Oficial de la Federación*, no sólo parece justo, sino que además constituye principio de seguridad jurídica para deudor y acreedor fiscales.

El que para obtener la equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras diversas del dólar de Estados Unidos de América se haya de recurrir primero a la equivalencia de éste en aquéllas, se debe a que para los mexicanos resulta más sencillo convertir nuestros pesos en dólares que en otras monedas y por el conocimiento que produce la publicación en México del tipo de cambio.

El orden de los pagos que aparece en este artículo sigue el criterio legal generalizado de que el que es primero en tiempo es primero en derecho y el legal de que han de cubrirse en orden, los gastos de ejecución, los recargos, las multas y al final las indemnizaciones por el daño que sufre el fisco en los casos en que un cheque que se le entregue en pago de sus créditos no sea cubierto por el banco librado. Respecto a lo último se recuerda que la mencionada indemnización la establece en forma más enérgica el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

El artículo 20-bis orienta en la manera como se obtiene el índice nacional de precios a que se alude en el artículo transcrito.

ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES Y RECARGOS

La actualización de las contribuciones y los recargos ameritan estudio especial, pues se dan en toda clase de créditos fiscales.

Ya se definió la actualización, y con la brevedad de esta colaboración ha quedado estudiada; hace falta que nos refiramos a los recargos.

El artículo 21 del Código Fiscal que alude a actualización y recargos, señala que:

Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Como indica el precepto, los recargos representan una indemnización a que tiene derecho el fisco en los casos en que se le cubran tardíamente las contribuciones, como cualquier acreedor tiene derecho a la misma cuando su crédito no se le cubra oportunamente.

El último párrafo del artículo indica:

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

También la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en el artículo 193 establece la mencionada indemnización por la falta de pago de cheques con que se cubren obligaciones.

La ley mercantil a que alude el párrafo anterior condiciona la obligación de indemnizar por la devolución de cheques sin pagar, a que la devolución se produzca como consecuencia de causa imputable al librador. El Código Fiscal antes del 15 de diciembre de 1995, no tomaba en cuenta la circunstancia aludida, pues sólo decía:

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere.

El Código Fiscal en su versión actual, siguiendo el que parece criterio justo, señala la descarga del contribuyente de pagar la indemnización cuando acredite fehacientemente, con las pruebas documentales que el pago no se realizó por causas ajenas al mismo. La modificación, como se indica, es lógica y justa; probablemente en el futuro se obligue al banco librado que cubra esa indemnización cuando la devolución se deba a causa que se impute a sus dependientes o a su sistema electrónico.

Termina el precepto diciendo:

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

La aclaración de que no causarán recargos las multas “no fiscales” deja en la posibilidad al fisco de que tratándose de las que sí son fiscales, cobre sobre las mismas los recargos que menciona el precepto a que se viene aludiendo.

El último párrafo del artículo 21 del código coincide con la prohibición del artículo 28 constitucional, pues el mismo efecto económico produce la exención de impuestos que de cualquier otro crédito fiscal, y la actualización de contribuciones produce nuevos créditos fiscales, como los producen los recargos.

Ante la idea errónea de algunas personas de considerar los recargos como penas, habrá que reiterar que son indemnización y de ninguna manera se causan por infracción a las disposiciones fiscales, como se causan las multas.

De lo dicho en el párrafo anterior se sigue la diferencia entre recargos y multas. También habrá que agregar que si una contribución se cubre tardíamente, se está cometiendo infracción y el fisco, como lo indica el artículo 70 del código, cobrará los recargos, como accesorios de contribución omitida y la multa por la infracción que amerita el incumplimiento.

DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO

En el artículo 25 que aparecía en anteriores ediciones a la actual del Código Fiscal de la Federación se indicaba que el pago de un adeudo fiscal podía hacerse “bajo protesta”.

También aparecían en el Código Fiscal (arts. 26 y 27) las condiciones para la devolución de pagos indebidamente hechos. Quien hacía el pago bajo protesta, debía inconformarse con el mismo en plazo señalado por la ley, so pena de que la protesta no produjese efecto alguno.

El artículo 22 actual del código se refiere a la obligación que el fisco tiene de devolver, ya sea de oficio o a petición del interesado, indicando:

Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales podrán autorizar, de conformidad con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general, que los certificados se expidan a nombre de un tercero. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se efectuare dentro del indicado plazo de cincuenta días, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que

se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en diez años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicaría resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

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

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

Lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.

He hecho la transcripción completa del artículo 22 por el interés que representa y porque, en buena parte, el texto actual es producto de modificaciones introducidas recientemente.

El precepto copiado amerita diversos comentarios.

La obligación de las autoridades fiscales de devolver lo que indebidamente se ha pagado concuerda con la genérica que se establece a cualquier otro acreedor que haya cobrado de más de su crédito.

El que la devolución "pueda" hacerse de oficio no quiere decir que no tenga el fisco la obligación de devolver lo que le ha sido pagado indebidamente.

Que la devolución se haga directamente a quien sufrió el gravamen, evita la posibilidad de abusos de retenedores.

El plazo de 50 días para hacer la devolución de lo indebido parece lógico; lo que no parece lógico ni justo, es que los intereses que ha de pagar el fisco sólo se calculen a partir de la expiración de dicho plazo y que para que el contribuyente tenga derecho a que el cálculo se retrotraiga a la fecha en que hizo el pago indebido debe interponer los medios de defensa que le asistan. Véase que el artículo, estableciendo trato desigual, entre fisco y contribuyente, indica que si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos a partir de la fecha de la misma.

Por lo que hace al plazo de prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente, el mismo concuerda con el contenido en el artículo 146 del Código Fiscal que es de cinco años.

COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES Y FISCO

Según el derecho civil, la compensación se da en los casos en que acreedor y deudor lo son recíprocamente; si los créditos fuesen de la misma cuantía ambos desaparecerían, y si fuesen de diversa cuantía, desaparecería el menor, y el mayor desaparecería hasta el límite del menor, conservando la calidad de acreedor por la cantidad restante, quien haya sido el mayor acreedor.

La circunstancia apuntada en el párrafo anterior se da frecuentemente entre fisco y contribuyente, por lo que habrá que liquidar la relación acreedor-deudor, deudor-acreedor, con apego a la ley.

El artículo 23 del Código Fiscal se refiere a la circunstancia indicada detallando la forma como ha de realizarse; se recomienda su lectura y análisis.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL

La responsabilidad solidaria en el estudio de las obligaciones obliga a dos o más responsables a cubrir el adeudo de que se trate, sin que puedan ejercer los derechos de orden y excusión.

El derecho de orden da la facultad a un coobligado de exigir que antes de que se le requiera el pago de la obligación, se recurra para ello ante un obligado directo; el de excusión otorga la también facultad a tal coobligado de exigir que antes de que se le requiera el pago, se extingan para cubrirlo los bienes del obligado directo.

Quien tiene los derechos de orden y excusión es, por lo dicho, un obligado subsidiario, o en vía de regreso; se trata del fiador puro.

La solidaridad apuntada tiene en la materia fiscal, en ciertos casos, perfil que debe estudiarse, pues se da con caracteres propios en dos tiempos; en el primero es una subsidiaridad, ya que implica la existencia de un obligado principal, y uno llamado subsidiario, en relación con el cual el solidario tiene los derechos de orden y excusión; pero a partir de que estos derechos se hagan efectivos, se produce la auténtica solidaridad entre coobligados secundarios; luego, la solidaridad auténtica sólo se da en el caso de que éstos sean dos o más y sólo entre éstos, pues, entonces, a cualquiera de ellos se puede exigir el pago de la totalidad del crédito no cubierto, pero no cuando existe sólo uno, pues entonces surge obligación subsidiaria de éste en relación con el principal obligado.

El artículo 26 del Código Fiscal alude a esa solidaridad especial que implica auténtica solidaridad entre obligados en segundo lugar, pero subsidiaridad de éstos en relación con el primer obligado, indicando que son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.

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

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

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

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

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

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieren causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían la calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así

como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventario en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Como queda expresado, esta solidaridad tiene especial perfil, por lo que quien ha de aplicar la ley o ha de cumplirla, debe leer detenidamente el precepto y no conformarse con hablar de obligación solidaria de los obligados, porque se podría caer en la creencia de que esta calificación de la obligación concuerda con la dada en otras leyes.

LIMITACIÓN DE RESPONSABILIDAD FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

No obstante que el artículo que pretendo analizar en este apartado no contiene normas de aplicación general en el derecho fiscal, me interesa su estudio debido al desprecio que por el mismo tienen, en general, los profesionales dedicados a la aplicación práctica del mismo.

El artículo, como luego se ve, se refiere a un beneficio que rara vez se hace del conocimiento de algunos contribuyentes; se trata del artículo 26-A del Código Fiscal, que a la letra dice:

Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del título IV, capítulo VI, sección I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado.

Como se manifiesta en este artículo, el beneficio de la limitación de la responsabilidad a los contribuyentes a que se contrae, resulta sencillo.

En general, los contribuyentes no son conocedores de las leyes fiscales; corresponde a los profesionales, que para ello les prestan servicios, hacer de su conocimiento esta posibilidad de limitar su responsabilidad.

Los artículos 112 y 112-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta mencionan obligaciones de los contribuyentes personas físicas que llevan a cabo actividades

empresariales; obligaciones que mediante la lectura de estos preceptos pueden ser conocidas.

Creo que el fisco debiera orientar a estos contribuyentes, generalmente de pocos recursos e ingresos.

DIVERSAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Los artículos del 27 al 32-C del Código Fiscal mencionan diversas obligaciones de los contribuyentes, que en términos generales, se refieren a su colaboración con el fisco para que éste pueda constatar el cumplimiento de responsabilidades fiscales de los mismos, como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar una contabilidad, satisfacer, en la documentación que manejen, requisitos que las leyes fiscales imponen, y todas aquellas conexas con las mencionadas, que permitan al fisco conocer su situación en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para que el mismo aplique adecuadamente la ley.

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Las llamadas facultades de las autoridades fiscales a que se refiere el título III del Código Fiscal de la Federación, están divididas en las que ejerce el fisco en auxilio de los contribuyentes y las que ejerce en su calidad de acreedor, revestido de la llamada facultad económico-coactiva.

Entre las primeras se encuentran la de proporcionar asistencia gratuita, establecer programas de prevención y resolución de problemas, promover la superación del personal hacendario en servicio de los contribuyentes y contestar sus consultas.

El artículo 33 se refiere a ese auxilio que las autoridades fiscales han de prestar a los contribuyentes.

Luego el artículo 34 del mismo código, aludiendo a la obligación de dichas autoridades de contestar consultas que le formulan los contribuyentes, señala:

Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Es muy importante recordar que tales respuestas a las consultas generan derechos individualmente para quien haga al fisco la consulta; como es interesante recordar los caracteres que ha de satisfacer dicha consulta.

CRITERIOS FISCALES

El artículo 35 del Código Fiscal aludía antes a circulares.

Como es sabido, una circular es un instructivo escrito que una autoridad gira a sus subordinados para que cumplan adecuadamente sus obligaciones laborales.

Lógico es pensar que sólo a dichos subordinados obliga la circular y a nadie que no sean ellos.

El actual artículo 35 del código dice:

Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*.

EN QUÉ MOMENTO SURTEN EFECTO LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Siguiendo el propósito de sólo aludir a aspectos de régimen genérico en nuestra materia, me parece oportuno referirme al artículo 36 bis del Código Fiscal que orienta a los contribuyentes acerca del momento en que una resolución administrativa de carácter individual puede producir efectos en pro o en contra de sus intereses; este artículo dice:

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

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

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

Indicar el momento en que surte efectos una resolución es indicar el momento en que la misma obliga o beneficia; así, cuando el artículo transcrito señala que las resoluciones a que alude surten efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, quiere decir que en esos ejercicios se aplicará la ley de acuerdo con el criterio vertido en esas resoluciones y sólo en éstos, ya que el artículo agrega que transcurrido ese lapso los interesados

someterán el caso a autoridad competente, si desean que se dicte resolución definitiva en el caso. El artículo señala excepciones a lo dicho.

CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL

En atención a que considero de importancia para los contribuyentes y para las autoridades fiscales, y aun porque la caducidad en esta materia tiene un perfil diverso al que ostenta en otras ramas jurídicas, me parece oportuno referirme a esta institución.

La caducidad en la materia mercantil se produce por falta de actos que hacen nacer un derecho, es decir, afecta derechos u obligaciones; en la materia fiscal es la extinción de una facultad. El artículo 67 del Código Fiscal indica:

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenta, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaraciones.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

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 III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

En vista de que algunas personas mal informadas de nuestra materia, suelen decir que la institución apuntada no es caducidad, es recomendable leer detenidamente el artículo transcrito, que reiteradamente así la llama.

Para mejor entender el penúltimo párrafo de este artículo se recomienda la lectura del artículo 100 del mismo Código Fiscal, que se refiere a la prescripción de la acción penal.

Como lo hace el legislador en el artículo 146, relativo a la prescripción del crédito fiscal, indicando que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de dichos créditos, para prevenir su defensa cuando se pretenda hacerlos efectivos, no obstante haber transcurrido el plazo en que se genera la prescripción, también el artículo 67 nos indica que los contribuyentes, transcurridos los plazos de caducidad, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades a que se refiere la caducidad.

PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE ACTOS Y RESOLUCIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El artículo 68 del Código Fiscal tiene un contenido que no sólo los profesionales que manejan las leyes fiscales, sino también los contribuyentes han de conocer; este artículo indica:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

RESERVA DE DATOS QUE CONOZCAN LAS AUTORIDADES FISCALES

También es conveniente que los contribuyentes conozcan el derecho que tienen de exigir a los funcionarios fiscales que guarden sigilo acerca de su situación fiscal; el artículo 69 del Código Fiscal, en relación con este punto, señala:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en proceso del orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.

Sólo por acuerdo expreso del secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.

Las otras autoridades a que alude el artículo en el primer párrafo, también tienen obligación de este sigilo.

Complementan este artículo los 72 y 93 del mismo Código; el primero obliga a funcionarios o empleados públicos fiscales o no fiscales a comunicar a la autoridad fiscal hechos u omisiones que puedan entrañar infracción, so pena de incurrir ellos mismos en responsabilidad. El segundo artículo establece a la autoridad fiscal la obligación de denunciar al Ministerio Público los delitos perseguibles de oficio de que tenga conocimiento.

Algunas personas son incrédulas de que las autoridades extranjeras guarden el secreto que se les confía y de que sólo sea utilizado para efectos fiscales.

EL DERECHO PENAL FISCAL

El título IV del Código Fiscal se refiere a las infracciones y a los delitos fiscales.

El título es importante, pero es poco lo que se puede agregar a lo que el articulado señala, por lo que sólo en forma general aludo al mismo en los siguientes párrafos.

El capítulo I empieza por referirse a las infracciones y a las multas que constituyen la pena que el responsable de ellas ha de sufrir.

Una infracción es toda violación a una ley, y la infracción, según el artículo 70 del código, se castiga con la multa que señala la ley.

En el mismo capítulo se da criterio (art. 71) para saber quiénes son responsables por la comisión de una infracción, indicando que dichos responsables son quienes cometan la infracción, ya sea de ejecución o de omisión o incumplimiento de lo ordenado legalmente; y agrega que cuando son varios los responsables de una misma infracción todos deberán pagar la totalidad de la multa.

Se agrega en el capítulo, que será causa excluyente de punibilidad el que se cumplan, así sea fuera de los plazos legales, las obligaciones fiscales, en forma espontánea, o se haya incurrido en infracción a causa de caso fortuito o de fuerza mayor (art. 73).

El artículo 74, incluido en este capítulo, indica que la Secretaría de Hacienda podrá condonar multas apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponerla.

Para satisfacer el requisito del artículo 16 constitucional, la imposición de la multa debe ser motivada y fundada.

A continuación el capítulo alude al importe de las multas y a que como consecuencia de agravantes o atenuantes que hayan existido en su comisión, se aumentarán o disminuirán los importes de las mismas.

Luego enuncia el articulado las diversas multas y las penas que por cada cual se aplican.

El segundo capítulo del título IV del Código Fiscal se refiere a los delitos.

Ha de recordarse que un delito en materia fiscal es una infracción que amerita pena diversa de la económica.

En tanto que la pena por las infracciones las aplica la autoridad fiscal, la pena por el delito la aplica la autoridad judicial (art. 70).

En este capítulo se enumeran y conceptúan los diversos delitos fiscales y se enuncian las penas que la comisión de los mismos amerita.

Por lo que se mira a la forma de proceder en caso de delitos fiscales, el artículo 92 señala:

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115-bis.

II. Declare que el fisco federal ha sufrido o puede sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Luego dicho artículo alude a la procedencia del sobreseimiento de los procesos por los diversos delitos fiscales.

Es importante que se conozca el contenido del artículo 94, que complementa al 70 del código; el primero dice:

En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Luego el artículo 95 alude a los responsables de los delitos fiscales indicando que son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Después de la recomendada lectura de diversos artículos contenidos en el capítulo I del título V, que resulta prolijo y poco necesario de comentar, considero procedente aludir a la garantía del interés fiscal, a que se refieren los artículos 141 y 142, contenidos en el capítulo II del mismo título.

Empecemos por decir que garantizar el interés fiscal es darle al fisco la seguridad jurídica y económica de que cobrará dicho crédito.

El artículo 142 del código indica los casos en que procede garantizar el interés fiscal; dice así:

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
 - II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
 - III. Se solicite aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
 - IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.
- No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Me parece que este artículo no requiere de explicación; pero sí es necesario que los contribuyentes lo tengan presente. El artículo 141 del mismo código alude a los diversos modos de garantizar el interés fiscal, indica este artículo:

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

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

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

Antes se ha hecho referencia a los derechos de orden y excusión al comentar el artículo 26 del Código.

También ha quedado explicada la actualización fiscal al estudiar el artículo 21.

El embargo en la vía administrativa a que se refiere el último artículo transcrito, es diverso del precautorio y del definitivo que el fisco realiza para garantizar por la fuerza los créditos fiscales, pues aquél ha de ser por voluntad del sujeto pasivo (art. 66 del Reglamento del Código Fiscal).

En atención a que no se otorgará garantía por los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal se constituya únicamente por éstos, deberán cubrirse antes de que se lleve a cabo el embargo administrativo (mismo artículo del reglamento).

Habrà que recordar en relación con la garantía del interés fiscal que, de acuerdo con el artículo 141, el fisco en ningún caso podrá dispensar su otorgamiento.

Tanto la suerte principal del adeudo, junto con otros accesorios, como las garantías que menciona el artículo 141 transcrito, se harán efectivos por medio del procedimiento administrativo de ejecución, en caso de que el deudor no colabore para ello (art. 143).

Se recuerda que el procedimiento administrativo de ejecución está integrado por el conjunto de actividades que en ejercicio de la facultad económico-coactiva realiza el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales, y que la facultad económico-coactiva es la aplicación de la soberanía que se manifiesta en el derecho que tiene el fisco para cobrar por la fuerza los mencionados créditos.

PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Al referirme a la caducidad, indirectamente aludí a la prescripción en esta materia.

Sabido es que la prescripción es la institución jurídica por medio de la cual, mediante el transcurso del tiempo y la satisfacción de los demás requisitos que

establece la ley, se extinguen las obligaciones o se adquieren derechos; es decir, existe una prescripción liberatoria, a la que se suele llamar negativa, y otra adquisitiva o positiva.

En la materia fiscal interesada la prescripción es liberatoria.

¿Cómo prescribe la obligación fiscal y, consecuentemente, cómo se extingue el derecho del fisco para exigir su pago?

Sin contestar directamente a la anterior pregunta, conviene recordar que la prescripción se opera en el tiempo, luego habrá que ver en qué tiempo se da el fenómeno.

El artículo 146 del Código Fiscal señala:

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.

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

La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

El pago puede ser legalmente exigido en los plazos que la ley señala en cada caso.

El plazo prescriptorio se puede suspender o interrumpir. En los casos de suspensión, el plazo deja de correr en tanto existe la circunstancia que la motive, pero una vez desaparecida ésta, continúa corriendo dicho plazo, y el anterior y el posterior se suman para integrar el plazo en que, según la ley, se produce la prescripción; en caso de interrupción, se inutiliza dicho plazo transcurrido, y para que se produzca el fenómeno prescriptorio, deberá volverse a iniciar, como si no hubiese existido.

El que la prescripción se pueda oponer como excepción, implica que representa una defensa del contribuyente, cuando se le quiere hacer efectivo el crédito fiscal.

Como se indicó al estudiar la caducidad en esta materia, los deudores fiscales también pueden solicitar del fisco la declaración de que el crédito de éste ha prescrito, ello para anticipar la defensa contra el cobro.

El artículo 146 tiene un último párrafo que es conveniente estudiar.

Para efectos de que no se tenga como cobrable temporalmente un crédito fiscal, el Estado lo puede cancelar en aquellos casos en que le resulte incosteable hacerlo efectivo, por ser poco significativo en su cuantía, o por otra circunstancia, y en los casos en que aparezca insolvente el deudor; pero en ambos casos el crédito queda subsistente, y en el momento en que hayan desaparecido las circunstancias que motivaron la cancelación, el fisco podrá hacerlo efectivo.

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

El título V llamado de los “Procedimientos administrativos” contiene los siguientes capítulos:

Capítulo I

Del recurso administrativo

Sección I

Del recurso de revocación

Sección II

De la impugnación de las notificaciones

Sección III

Del trámite y resolución del recurso

Capítulo II

De las notificaciones y la garantía del interés fiscal

Capítulo III

Del procedimiento administrativo de ejecución

Sección primera

Disposiciones generales

Sección segunda

Del embargo

Sección tercera

De la intervención

Sección cuarta

Del remate.

El Código Fiscal llama procedimientos administrativos tanto los relativos al recurso de revocación, como a la impugnación de notificaciones y al procedimiento administrativo de ejecución.

El antiguo artículo 116 del código establecía los recursos de revocación, de nulidad de notificaciones y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Actualmente, si bien la sección 2 de este capítulo se refiere a la impugnación de las notificaciones ilegalmente hechas, el mencionado artículo 116 no enuncia esta defensa como recurso.

Por lo que ve al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, las últimas reformas al código también han hecho que desaparezca, como se desprende de la letra del actual artículo 116: “Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.”

Dice el artículo 117 que:

El recurso de revocación procederá contra:

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

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

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

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

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

Dicho recurso, según indica el artículo 120 será optativo para el interesado, quien en lugar de interponerlo puede demandar la nulidad del acto o resolución administrativos ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La nulidad de notificaciones de los actos administrativos a que alude el artículo 117 también es motivo de recurso, según lo indica el artículo 129 del código.

Es muy importante que los particulares dispongan de la defensa que representan los recursos administrativos, por lo que es recomendable el estudio detallado del Código Fiscal de la Federación en los capítulos I y II del título V.

El capítulo III del título V, se refiere al llamado procedimiento administrativo de ejecución.

Se entiende por procedimiento administrativo de ejecución, el conjunto de actividades que realiza el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales.

Es lógico que las actividades enunciadas del fisco se realicen en ejercicio de la facultad económico-coactiva de que lo ha investido la ley.

La mencionada facultad económico-coactiva es el derecho que tiene el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales.

En cumplimiento de la facultad indicada: "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." (Art. 145.)

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Por lo que ve al procedimiento administrativo de ejecución, indica el artículo 151 que:

Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Realizado el embargo en los términos que el código señala, los bienes deben ser entregados al depositario designado por la autoridad.

Aclara al respecto el artículo 164 que:

Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En la intervención de negociaciones será aplicable, en lo conducente, las secciones de este capítulo.

Como el propósito del embargo es obtener el pago de los créditos fiscales con el importe de la venta de los bienes embargados, éstos deben sacarse a remate para tal fin.

Hecho el remate, con ajuste a lo que el código señala, el producto de la venta o adjudicación se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 del propio código.

El artículo 20 indica que:

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes que al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gasto de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El título VI del Código Fiscal tiene el contenido siguiente:

Título VI

Del procedimiento contencioso administrativo

Capítulo I

Disposiciones generales

Capítulo II

De la improcedencia y del sobreseimiento

Capítulo III

De los impedimentos y excusas

Capítulo IV

De la demanda

Capítulo V

De la contestación

Capítulo VI*De los incidentes***Capítulo VII***De las pruebas***Capítulo VIII***Del cierre de la instrucción***Capítulo IX***De la sentencia***Capítulo X***De los recursos***Sección primera***De la reclamación***Sección segunda***De la apelación***Sección tercera***De la revisión***Capítulo XI***De las notificaciones y del cómputo de los términos***Capítulo XII***De la jurisprudencia.*

Hemos visto que en el procedimiento administrativo de ejecución el fisco aparece ejerciendo la facultad económico-coactiva, manifestación de soberanía; pero otras veces interviene en procesos en que es parte; estos procesos constituyen el contencioso-administrativo que se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta controversia puede iniciarse por demanda del particular enderezada contra el fisco o de éste enderezada contra el primero.

La primera de las mencionadas demandas es la más frecuente y se da en los casos en que el particular considera lesiva de sus intereses la acción del fisco; la segunda, según el artículo 36 del Código Fiscal, se produce cuando la autoridad dicta una resolución de carácter individual favorable a un particular, no ajustada a derecho.

El mencionado artículo 36 dice:

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

La razón de que el fisco no pueda modificar las resoluciones aludidas, es que las mismas han producido derecho para el particular a quien la resolución beneficie, y el Estado no puede privarlo del mismo, sino "mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento", según indica el artículo 14 constitucional; lo contrario sería una violación a la garantía que el precepto representa.

El procedimiento contencioso administrativo ha de iniciarse, entonces, por una demanda, a la que seguirá la contestación, luego, tal vez, se producirán los incidentes que el capítulo 6º de este código indica; a continuación vendrán las pruebas con su desahogo hasta el cierre de instancia, luego se dictará la sentencia correspondiente.

Contra la sentencia se podrán promover los recursos de reclamación, de apelación y de revisión.

La autoridad competente para conocer del procedimiento contencioso administrativo es el Tribunal Fiscal de la Federación, el que de acuerdo con su Ley Orgánica está integrado por una sala superior y por salas regionales (art. 2º, Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).

Según el artículo 11 de la mencionada Ley Orgánica:

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promueven contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Según el artículo 198 del Código:

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

I. El demandante

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

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

III. El titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

El artículo 202 establece las causas de improcedencia de este juicio indicando:

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

- I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.
- III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este Código.
- V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.
- VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.
- VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
- X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.
- XII. Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.
- XIV. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales.

Por su parte el artículo 203 indica acerca del posible sobreseimiento del proceso:

Procede el sobreseimiento:

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

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

Antes de que el artículo 205 señale que los magistrados tienen la obligación de excusarse del conocimiento de algunos negocios, el 204 señala los casos de impedimento por los que debe excusarse el funcionario aludido.

En el capítulo relativo a la demanda se alude al tiempo de que se dispone para formularla y la manera de hacerla llegar a la autoridad competente, así como se prevé lo procedente en los casos de fallecimiento del interesado o incapacidad del mismo o de su declaración de ausencia.

Luego se indica el contenido de la demanda y los documentos que a la misma se han de acompañar.

El artículo 210 menciona los casos en que se podrá ampliar la demanda.

En el capítulo V de este título se hace referencia a la contestación de la demanda, mencionando los datos de la misma, documentos que deben acompañarla, etcétera.

En el artículo 217 contenido en el capítulo VI se señala:

En el juicio contencioso administrativo sólo serán de previo y especial pronunciamiento:

- I. La incompetencia en razón del territorio.
- II. El de acumulación de autos.
- III. El de nulidad de notificaciones.
- IV. El de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.
- V. La recusación por causa de impedimento.

A continuación, el código establece el régimen de los incidentes.

En el capítulo VII relativo a las pruebas el artículo 230 señala:

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Después de lo mencionado por este artículo el código establece, como en el caso anterior, el régimen a que han de someterse las pruebas.

En relación con el cierre de instrucción, el artículo 235, incluido en el capítulo VIII indica:

El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

Por lo que se refiere al capítulo IX, relativo a la sentencia, los artículos del 236 al 241 detallan la materia en forma que es indispensable que conozcan los litigantes de esta rama jurídica.

En el capítulo X relativo a los recursos de reclamación, de apelación y de revisión, el código igualmente detalla el régimen de los mismos.

Es de aclararse que el recurso de apelación es de reciente inclusión en el código, pues si se leen ediciones anteriores del mismo, tal recurso no ha aparecido.

Según el artículo 242:

El recurso de reclamación procederá en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero.

Los recursos de apelación y revisión se promueven por la autoridad fiscal; el primero ante la sala superior y el segundo ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente (arts. 245 y 248).