

# Responsabilidad solidaria y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad fiscal

*Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra<sup>1</sup>*

*Martín López Cruz<sup>2</sup>*

*Rubén Macías Acosta<sup>3</sup>*

## Resumen

La investigación del presente trabajo obedece al estudio del desarrollo de la figura jurídica de la solidaridad fiscal y la responsabilidad que emana de ella. Es un tema de suma importancia para la Hacienda Pública ya que, al omitirse el entero y pago de las contribuciones causadas por el obligado principal, la responsabilidad solidaria en

- 
- 1 Lic. Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: lourdes.rodpa@gmail.com
  - 2 M.I. Martín López Cruz, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: martin.lopez@edu.uaa.mx
  - 3 Dr. Rubén Macías Acosta, Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Economía. E-mail: ruben.macias@edu.uaa.mx

materia fiscal se convierte en una forma de garantizar que la función recaudatoria se lleve a cabo. Existe un estado de indefensión y una violación a la esfera jurídica de derechos del contribuyente, al que se le retiene alguna cantidad de dinero, y esta retención no llega a las arcas del erario público; cuando éste es el caso, el contribuyente a quien se le hizo la retención se verá afectado, ya que la autoridad fiscal le negará el derecho de recibir la devolución, que procediera, de saldos a su favor. El presente trabajo de investigación es una obra que analiza la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal y la problemática derivada de la omisión en el entero y pago de las retenciones que realiza una persona, ya sea física o moral, a otra.

Palabras clave: *responsabilidad solidaria fiscal, devolución de impuestos, obligación tributaria, autoridades fiscales.*

## Introducción

El presente trabajo de investigación es una obra que analiza la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal y la problemática derivada de la omisión en el entero y pago de las retenciones que realiza una persona, ya sea física o moral, a otra. Existe un estado de indefensión y una violación a la esfera jurídica de derechos del contribuyente al que se le retiene alguna cantidad de dinero y esta retención no llega a las arcas del erario público; cuando éste es el caso, el contribuyente a quien se le hizo la retención se verá afectado, ya que la autoridad fiscal le negará el derecho de recibir la devolución, que procediera, de saldos a su favor.

La responsabilidad solidaria y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad fiscal abarca no sólo el procedimiento señalado en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sino el alcance que da la Resolución Miscelánea Fiscal acerca de las devoluciones automáticas como facilidad que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) otorga a los contribuyentes para agilizar la transferencia, hasta en “tres días hábiles”, de los recursos de saldos a favor que resulten procedentes; siempre y cuando el contribuyente cumpla en tiempo y forma en realizar correctamente la determinación y declaración de sus impuestos. Esto como una herramienta que promueve la actividad recaudatoria.

La investigación del presente trabajo obedece al estudio del desarrollo de la figura jurídica de la solidaridad fiscal y la responsabilidad que emana de ella. Es un tema de suma importancia para la Hacienda Pública ya que, al omitirse el entero y pago de las contribuciones causadas por el obligado principal, la responsabilidad solidaria en materia fiscal se convierte en una forma de garantizar que la función recaudatoria se lleve a cabo.

La responsabilidad solidaria en materia fiscal se entiende como una forma de extender una obligación a un tercero, persona física o moral, para que entere y pague la contribución originada por el deudor principal. La autoridad establece que los obligados solidarios coadyuven en la función de garantizar la recaudación fiscal. Esta institución nació como una forma de garantizar al Estado la acción de cobro cuando el sujeto pasivo, titular de la obligación, no cumpliera con el pago. Es así que, dada la relevancia del tema, los actos de autoridad en lo que se determine dicha responsabilidad solidaria deben cumplir con todos y cada uno de los requisitos legales para ser válidos, garantizando los principios de legalidad y certeza jurídica.

En la actualidad, existe una seria problemática para los contribuyentes y despachos contables que prestan sus servicios profesionales a los contribuyentes cuando realizan una declaración que resulta con saldo a favor y no obtienen dichos recursos debido a que ese saldo a favor proviene de retenciones y/o el retenedor podría, por ejemplo:

1. No haber timbrado los recibos de nómina, por lo que no constaría en los archivos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) el entero y pago de esas retenciones.
2. Ser una persona moral que realizó retenciones a una persona física y podría no haber realizado el entero y pago de esas retenciones, por lo que a la persona física le será negada la devolución.

La autoridad pierde de vista que el hecho de que el retenedor no ha enterado la cantidad correspondiente al fisco no es un hecho atribuible al contribuyente, dado que la negativa en la solicitud de devolución de saldos a favor es imputable a un tercero y no al contribuyente. Al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, contempla a todos los sujetos que se sitúan en esa hipótesis normativa. Nuestro sistema jurídico actual encuentra sus bases en el Derecho Romano-

Germánico; es importante establecer su origen y de este modo entender su evolución. “[...] sólo puede dominar el derecho vigente quien haya estudiado previamente sus fundamentos históricos. Sólo la Historia del Derecho, la explicación del derecho del presente como un producto del pasado, nos puede llevar a la plena inteligencia de nuestra vida jurídica actual” (Morineau Iduarte, s/f; Mayr, 1930).

Para los romanos, una obligación “ligaba” a una persona frente a otra para dar cumplimiento a una prestación; según las Instituciones de Justiniano: “La obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad” [*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendere rei, secundum nostrate civitatis iura*] (Morineau Iduarte, s/f). Al pasar de los años, el dogma jurídico ha contado con aportaciones de diversos autores para definir a la obligación, pero todos tienen en común los mismos elementos: Un sujeto activo, un sujeto pasivo y el objeto, nexo de su interdependencia.

En el ámbito fiscal, el vínculo jurídico se establece en las leyes específicas por medio de las cuales se obliga a los sujetos pasivos a contribuir con el Estado para los gastos públicos. En concordancia con el principio de legalidad, los impuestos en México sólo pueden recaudarse si se encuentran expresamente establecidos en la Ley, al producirse estas condiciones, el Estado se convierte en un titular de un derecho de crédito frente al contribuyente deudor. Pareciera entonces que la relación jurídica Estado-Contribuyente corresponde sólo a estos dos sujetos, en el que fácilmente conocemos el rol que cada uno desempeña, por un lado el del acreedor o sujeto activo; y por el otro, al deudor o sujeto pasivo en una relación de supra a subordinación que el sistema jurídico mexicano establece.

Sin embargo, es menester señalar que existe la postura de la división entre los sujetos pasivos: por un lado está el contribuyente como destinatario legal tributario a quien la Norma obliga a pagar el tributo causado por sí mismo; y por otro, el responsable solidario como aquél que, siendo ajeno al hecho imponible y que por disposición de ley, lo obliga a pagar la contribución a la par del sujeto pasivo primario, este último mantiene la obligación de pagarle al fisco en virtud de la solidaridad. Pero qué sucede en el supuesto de que una persona incumpla con el pago de las retenciones realizadas a una persona física, esta última se verá imposibilitada a exigir una devolución de impuestos derivada de la omisión en el entero de contribuciones por la per-

sona moral y ante esto: ¿qué no se encuentra el gobernado en pleno estado de indefensión?

El rol de la responsabilidad solidaria en materia fiscal toma relevancia debido a que las propias leyes fiscales señalan los supuestos en los que un sujeto toma el papel de tercero en la relación jurídica fiscal. La solidaridad deja al mismo nivel la obligación de pagar el tributo sin ser el primero que lo causó. Empero, ¿qué pasa si el obligado solidario no cumple con el pago de la contribución?, ¿qué herramientas jurídicas tiene el contribuyente ante el incumplimiento del responsable solidario? En caso de existir una negativa por parte de la autoridad fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) brinda apoyo a todos los contribuyentes que hayan presentado la declaración con saldo a favor. Es de gran utilidad la existencia de un organismo público descentralizado que esté a favor de los contribuyentes, como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), que funciona como un interlocutor que emite recomendaciones a la autoridad fiscal y brinda asesoría gratuita para el contribuyente. No perdamos de vista su naturaleza jurídica, ya que éste funciona como un intermediario que no tiene facultades coactivas ante la autoridad fiscal.

## La obligación tributaria

El objetivo de la responsabilidad solidaria es la creación de una coparticipación de otros sujetos adicionales al deudor principal del cumplimiento de la obligación, dándoles el carácter de codeudores y reconociendo, la autoridad, esta figura con un fin recaudatorio; es decir, el fisco extiende a terceros ajenos la exigibilidad por la totalidad del pago a cada uno de ellos. Desde las Institutas de Justiniano se define a la obligación como el *iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*: “la obligación es el vínculo jurídico por el cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de acuerdo con el derecho de nuestra comunidad política” (Floris Margadant, 2006). De acuerdo con lo anterior, la obligación se compone de tres elementos:

- a. El subjetivo o personal (constituido por el deudor y el acreedor).
- b. La relación jurídico (el vínculo jurídico).
- c. El objeto.

Ernesto Gutiérrez y González, en su libro *Derecho de las Obligaciones*, realiza una crítica respecto a los conceptos básico que definen la obligación como “la necesidad de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial (pecuniaria o moral) a favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o bien, existiendo, eventualmente, puede llegar a aceptar, o a favor de un sujeto que ya existe, o finalmente la necesidad jurídica que se tiene de restituir una situación jurídica al estado que tenía, al momento de generarse un detrimento patrimonial con motivo de una conducta lícita o ilícita” (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012).

Gutiérrez y González señala que esta definición *per se* es limitada e incompleta, pues no contempla las declaraciones unilaterales de voluntad como fuentes creadoras de obligaciones. Expresa que no se necesita la existencia de un acreedor y de un deudor de manera mancomunada, por lo que puede hablarse solamente de un obligado que se sitúe en el supuesto de hecho que la Ley determina. Si una declaración unilateral de la voluntad es fuente generadora de obligaciones en las que de origen se desconoce la identidad de alguna de las partes, también es un hecho que mientras que no se determine a quien se le va adjudicar el cumplimiento de la deuda nos estamos refiriendo a un deber jurídico y no a una obligación.

La obligación es una especie del género deber jurídico (*latu sensu*). Así, puede decirse que si el género es el deber jurídico y la obligación una especie, entonces toda obligación es un deber, pero no todo deber jurídico es una obligación, “Teoría del Deber Jurídico” (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012).

Sin dudar, la doctrina se refiere al alcance del concepto de la obligación y quiénes la conforman, presupone una serie de cuestionamientos y adiciones que los autores y doctos en Derecho han manifestado y enriquecido a lo largo de los años. Por un lado, existe una postura que sugiere que la obligación es el vínculo jurídico entre dos partes (deudor y acreedor), y existe quien fue más

allá de la mencionada acepción y sugiere la simple manifestación de la voluntad en un acto unilateral para que dé nacimiento a la *obligatio*.

En síntesis, una obligación es un vínculo jurídico que faculta a una persona denominada acreedor para exigir a otra una prestación (el objeto/razón de ser de la obligación). El objeto de una obligación corresponde a la razón por la que se obligan dos sujetos; es decir, la cosa que: 1) debe hacerse o darse, 2) el hecho que se presta (prestación) o 3) que no debe efectuarse (abstención), y 4) las acciones que deban tolerarse.

En cuanto al Derecho Fiscal, no existe una definición propia de obligación, por lo que la acepción que se le da en Derecho Civil se hace extensiva al Derecho Fiscal. Cuando hablamos de obligación en general como la presunción de que un individuo se encuentra en la situación jurídica de estar constreñido a realizar una conducta y otro en la postura de exigir el cumplimiento de esa conducta de manera coactiva. Para Mario Pugliese el objeto de la obligación tributaria consiste en “la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena” (Pugliese, 1976).

La obligación tributaria tiene como objetivo principal el pago de contribuciones; no obstante, existen distintas obligaciones con carácter independiente y accesorios, relacionadas también con el pago de contribuciones; me refiero a las obligaciones accesorias o independientes que se desprenden y están vinculadas a la obligación tributaria principal. En consecuencia, la relación jurídico-tributaria puede emanar cuatro tipos de obligaciones tributarias: Dar, hacer, no hacer y tolerar. Ejemplos:

- a. Dar: Es la obligación formal, sustantiva o principal y se refiere a la acción del pago (dar dinero).
- b. Hacer: Presentación de declaraciones, llevar contabilidad, presentar avisos, entre otros.
- c. No hacer: Son las acciones que, de realizarse, provocan una sanción, como emitir o deducir comprobantes fiscales en los que se hagan constar operaciones inexistentes, omisión de ingresos, llevar dos o más sistemas de contabilidad, entre otros.

- d. Tolerar: Implica permisión, como admitir, en visitas domiciliarias, que la autoridad verifique el correcto cumplimiento de las visitas domiciliarias.

Asimismo, el concepto de la solidaridad puede cubrir diferentes acepciones. A esta palabra pueden dársele diversos enfoques como el social, financiero, político y hasta filosófico. Para este trabajo, sólo nos interesa el punto de vista del Derecho Civil y del Derecho Fiscal.

La solidaridad se presenta en una obligación cuando hay pluralidad de acreedores, de deudores o de ambos, y cada acreedor puede exigir el todo del objeto y cada deudor debe pagar todo el objeto, no obstante que ese objeto es divisible, física o económicamente (Gutiérrez y González & Contreras López, 2012: 917).

La solidaridad en materia civil se refiere al deudor que por voluntad propia se obliga a cubrir las obligaciones de un tercero; mientras que la solidaridad fiscal se enfoca al deudor como obligado porque la Ley le impone la realización de pago por adeudo de un tercero. La obligación solidaria fiscal pretende garantizar el interés del acreedor fiscal, y para que opere esta figura es estrictamente necesario que el deudor principal incumpla para que, en consecuencia, se configure la hipótesis de la solidaridad.

La relación que une a los sujetos tiene el carácter de jurídica toda vez que la Norma otorga potestad al acreedor para que exija al deudor, por la vía coactiva de ser necesario, el pago debido, es decir “tiene como efecto ligar una persona a otra para formar lo que se denomina vínculo de Derecho” (Planiol & Ripert, 1983). La responsabilidad solidaria resulta cuando un tercero, ajeno al deudor principal, cubre el incumplimiento de una obligación de este último. La responsabilidad solidaria tiene un propósito recaudatorio que convierte a estos terceros involucrados en codeudores, quienes adicionalmente al sujeto pasivo principal, se encuentran obligados al pago de un impuesto.

## Facultades de fiscalización de la autoridad

El Poder Legislativo posee la potestad de la creación de contribuciones; mientras que el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene facultades recaudatorias y

de cobro, de ser necesario, de manera coactiva, en términos de lo establecido en las leyes fiscales. Para que nazca la obligación fiscal, primero hay que determinar esa obligación, ya sea que demos inicio a través de la autodeterminación o que, existiendo inconsistencias, sea la propia autoridad fiscal quien determine la cantidad efectiva a pagar a través de la imposición de un crédito fiscal al contribuyente (facultad fiscalizadora). Dentro de este proceso de generación, administración y erogación del presupuesto que permite planear los ingresos y egresos en un año calendario, la facultad de recaudación se vuelve una acción trascendental.

El Estado, mediante de su Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, específicamente a través del Servicio de Administración Tributaria, posee esa facultad de realizar el cobro de obligaciones tributarias que establecen las leyes fiscales (principio de legalidad). De inicio y, en concordancia con lo señalado en el artículo 31, Fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de cobrar las contribuciones, así como de vigilar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; para el cumplimiento de esta encomienda se auxilia, principalmente del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado dependiente de esa cabeza de sector.

De acuerdo con lo señalado en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, éste órgano posee un carácter fiscal cuyo objeto persigue la aplicación de la legislación fiscal y aduanera para dar cumplimiento a lo establecido en el precepto constitucional de las contribuciones (Art. 31, Fracción IV de la C.P.E.U.M.). Dentro de su artículo 7, distribuidas en 18 fracciones, se encuentran señaladas las facultades que posee el SAT, siendo las fracciones I, V, VII, XVI las que nos interesa resaltar:

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

“[...]

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

[...]”

“[...]

V. Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;

[...]”

“[...]

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

[...]”

“[...]

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan

[...]”

Al SAT, como órgano desconcentrado de la SHCP, la Ley le otorga las facultades de cobro y administración de las contribuciones, vigilar la correcta aplicación de las leyes fiscales y aduaneras y ello le permite, para la consecución de su objetivo, que pueda emplear medios de fiscalización como inspecciones, auditorías, revisiones electrónicas o de gabinete, visitas domiciliarias, entre otros. Como la forma de determinar la cantidad en numerario que el contribuyente debe declarar, enterar y pagar al Estado se lleva a cabo a través de la Autodeterminación, el Servicio de Administración Tributaria verifica que la forma y la mecánica de cálculo sean las correctas y para ello utiliza las formas de fiscalización determinadas en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

El artículo 42 del C.F.F. establece que las autoridades fiscales contarán con las facultades señaladas “[...] a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”. No solamente el SAT posee el carácter de autoridad fiscalizadora. La Ley señala a otros coadyuvantes de la función recaudadora del Estado. A continuación presento una breve reseña de qué son y las funciones que desarrollan dentro de la Administración Pública Federal:

**Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT):** Su naturaleza jurídica es la de organismos fiscales autónomos, pues su nacimiento los hace organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal y les otorga el carácter de autoridades fiscales. Su principal objetivo es el de recaudar y administrar las aportaciones de seguridad social. Dentro de las principales funciones del IMSS se encuentran las de recaudar, administrar, determinar, liquidar y cobrar las aportaciones de seguridad social, cuotas tripartitas de los trabajadores, patrones y Estado y, al ser éstas un tipo de contribuciones, esas facultades le otorgan el carácter de organismo fiscal autónomo. Por su parte, el INFONAVIT vigila que se cumpla el derecho a una vivienda digna, precepto que se consagra en la Constitución. Esto se logra con las aportaciones patronales que son calificadas como aportaciones de seguridad social y, por tanto, también son cuotas que este organismo tiene la facultad de fiscalizar.

**Comisión Nacional del Agua (CONAGUA):** La CONAGUA es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, se encarga de recaudar y administrar los derechos relativos al agua. De acuerdo al artículo 222 de la Ley Federal de Derechos y al 73, Fracción XXXII de su Reglamento Interior, la CONAGUA tiene la facultad de ejercer el cobro, determinar, recaudar y fiscalizar contribuciones y aprovechamientos de derechos sobre aguas nacionales y bienes públicos relacionados con éstas.

## Determinación de impuestos

Cuando un sujeto se sitúa en el hecho imponible da origen a una obligación, con ello el deudor fiscal se obliga a entregar una cantidad en numerario al sujeto activo (el Estado), a través de sus diferentes órganos u organismos fiscales con facultad de recaudación en la forma y tiempos que indiquen las Leyes. Dentro de la forma de determinación de las cantidades que debe pagar el contribuyente, el Código Fiscal de la Federación contempla esa manifestación a través de las Declaraciones de Impuestos, las cuales son periódicas y cuya fecha en la que deben presentarse depende del régimen tributario en el que se encuentre el contribuyente. Los montos que debe pagar el contribuyente son el resultado de la operación aritmética contenida en esa Declaración; el importe

exacto a pagar corresponderá a lo efectivamente declarado por el causante mediante la aplicación de la tasa a la base imponible, a esto se le reconoce como “determinación de la obligación fiscal”.

Pero no es la propia autoridad quien determina de primera instancia la cantidad resultante a pagar, sino que el mismo contribuyente es el encargado de realizar esta acción, a esto se le conoce como “autodeterminación del impuesto”; bajo este supuesto jurídico, es el propio contribuyente quien efectúa la mecánica de cálculo para determinar y enterar el monto que posteriormente tendrá que pagar al fisco. Es por ello que de inicio se presume que esta acción de autodeterminación del impuesto se realiza de buena fe por parte del contribuyente. La autodeterminación del responsable solidario en el caso de que haya efectuado retenciones de impuestos, lo entere y pague a la autoridad producirían efectos jurídicos diversos como los son:

- Libera al deudor principal de la deuda, que aunque si bien es ajena, por la figura de la responsabilidad solidaria lo hubiese convertido en titular de la misma.
- Se libera a la persona a la cual se le realiza la retención del impuesto de realizar el entero y pago del impuesto, haciendo que pueda efectuar el acreditamiento del mismo.
- Asegura el ingreso, a las arcas públicas, de un recurso que la Autoridad Fiscal hubiese tenido que allegarse por medio de actos administrativos y/o jurisdiccionales.

Como una forma de extinción de las obligaciones es el pago, si éste se realiza en tiempo y forma, la autoridad fiscal no tendrá por qué intervenir en el acto. Si el proceso de autodeterminación presenta inconsistencias, la autoridad fiscal puede determinar la contribución; si el contribuyente no está de acuerdo con el monto de la determinación, de conformidad con el artículo 6 del CFF, éste último tiene 15 días posteriores a la fecha en que se realizó al acto administrativo para manifestarse y otorgar la información necesaria.

La autoridad fiscal también interviene en realizar la determinación de los impuestos cuando, principalmente se da cuenta de que existieron inconsistencias que pueden representar un delito fiscal, tal como la omisión de ingresos. Con este tipo de acciones realizadas por los contribuyentes fue necesario dotar a la autoridad fiscal no sólo de atribuciones recaudatorias sino también

fiscalizadoras, es decir, que la Ley le otorga las facultades para llevar a cabo acciones de fiscalización (Investigación y control) sobre actos y operaciones desarrolladas por los contribuyentes a efecto de comprobar la veracidad en las declaraciones que los particulares le manifiesten a la autoridad.

Como indica el autor Sergio Francisco de la Garza (De la Garza, 2008, pág. 566), la determinación llevada a cabo por el sujeto pasivo tiene una gran relevancia en la declaración. Puesto que, como es muy difícil para la Autoridad Fiscal conocer todos los hechos generadores que puedan realizarse sin su consentimiento, la Ley le impone al deudor del tributo y en algunas circunstancias a terceros relacionados con aquél (Nótese que en este contexto ya habla de los responsables solidarios) la obligación de informar la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible y de todos los elementos útiles para la aplicación del tributo, hechos y circunstancias que puedan apoyarle en un eficaz función determinadora.

Las facultades de fiscalización y de comprobación corresponden exclusivamente a la autoridad fiscal, es decir, es la única que posee la potestad de ejecutar las acciones tendientes a verificar los datos presentados, para que en caso de presentar diferencias entre lo declarado y lo pagado pueda ejercer acciones, incluso de carácter coactivo, para rectificar la cantidad del monto omitido y corregir la situación fiscal del contribuyente.

Una vez llegado a este punto de haber sido determinado el monto que la autoridad presume como el correcto, se le notifica al contribuyente de conformidad a lo establecido por el artículo 134, fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación. Cuando se realiza la legal notificación al contribuyente, éste realizará un análisis sobre la certeza de la información proporcionada por la autoridad fiscal y, en caso de no concordar con los resultados manifestados, puede interponer alguno de los medios de defensa previstos para estos casos, ya sea por vía administrativa, jurisdiccional o no jurisdiccional; herramientas que posee el contribuyente para desvirtuar los hechos que le presumen como ciertos.

La autoridad también tiene establecidos plazos para defender su actuación y hacer cumplir al deudor fiscal. Cuando un crédito fiscal se vuelve exigible comienza el ejercicio de la facultad de cobro, de una forma coactiva, que tienen las autoridades fiscales. Para lograr esto, la Ley contempla el Pro-

cedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) – Artículo 145 del CFF-, mecanismo administrativo que pretende hacer cumplir el pago de la obligación contraída después de determinado un crédito fiscal. Para garantizar el cobro, el contribuyente tiene la opción de extinguir la obligación mediante el pago de la obligación fiscal o, en su defecto, si elige medios de defensa jurisdiccionales tendrá que garantizar el monto de ese crédito en tanto no se dé fin a la controversia. El CFF prevé que el PAE debe cumplir los siguientes requisitos:

- Que exista una obligación fiscal de pago que corresponda a un determinado contribuyente.
- Que no se haya pagado el crédito fiscal determinado.
- Que la obligación fiscal sea debida y legalmente notificada.
- Que el crédito fiscal se haya vuelto exigible.

Si cubre todos estos requisitos, las autoridades fiscales pueden cobrar coactivamente el crédito fiscal determinado a través de este procedimiento el cual consta de cinco etapas: requerimiento de pago, embargo, avalúo de los bienes y, finalmente, su remate. El requerimiento de pago es la etapa que da inicio al PAE, éste termina si se extingue la obligación a través del pago de las contribuciones y de sus correspondientes multas y recargos. Si en esta fase no se realiza el pago, se procede a realizar el embargo de los bienes. El artículo 151 del CFF establece las condiciones para realizar el embargo con el objeto de hacer efectivo un crédito fiscal, esta etapa garantiza el aseguramiento de bienes para posteriormente rematarlos y con ello se pueda cubrir el adeudo no cubierto a cargo del contribuyente.

Dentro de las facultades de las autoridades fiscales también se encuentra la de sancionar si es que se comete alguna de las infracciones que señala el Código Fiscal de la Federación. Aunque existen sanciones e infracciones en materia administrativa o incluso de tipo penal si la conducta encuadra en la comisión de un delito. Una infracción es una violación a los preceptos legales establecidos en el Derecho positivo, Aunque no existe una definición legal de lo que es una infracción fiscal, al respecto, el Código Fiscal contempla la regulación de lo que se entiende por infracciones en esta materia. Las infracciones fiscales tienen un nexo con el incumplimiento de las obligaciones de hacer, no hacer o tolera. Por ejemplo: Llevar contabilidad, pagar las contribuciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes; cuando éstas obligaciones

no se cumplen, entonces estamos frente a una infracción fiscal. La consecuencia de este incumplimiento es la sanción.

Las autoridades fiscales también poseen una facultad sancionadora si es que se comete una infracción. Cuando los contribuyentes omiten ingresos, no se cubre un crédito fiscal, se omiten declaraciones de impuestos, cuando amañadamente disminuyen la base imponible, entre otras conductas previstas en el Código como infracciones, no sólo se puede ejercer la acción de cobro sino que también poseen la facultad de imponer sanciones de carácter pecuniario conocidas como multas. En síntesis, se puede realizar coactivamente el cobro del crédito fiscal, recargos y actualizaciones, la multa correspondiente y los gastos de ejecución.

## Referencias

- Bejarano Sánchez, M. (2010). *Obligaciones Civiles*. México: Oxford.
- Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario* (Vol. 1). Madrid, España: de Derecho Financiero.
- Bernal Ladrón de Guevara, D. (2017). *Los Derechos del Contribuyente en una Sociedad Transparente y Global*. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Briceño Sierra, H. (1980). *Derecho Procesal Fiscal, 2a. Edición*. México: Porrúa.
- CFE. (09 de diciembre de 2020). Código Fiscal de la Federación. México.
- CPEUM. (09 de agosto de 2019). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- De la Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*.
- Floris Margadant, G. (2006). *El Derecho Privado Romano*. México: Esfinge.
- Gutiérrez y González, E. & Contreras López, R. S. (2012). *Derecho de las Obligaciones*. México: Porrúa.
- LISR. (2020). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Ciudad de México: Instituto Superior de Estudios Fiscales.
- Morineau Iduarte, M. (s.f.). *Derecho Romano*. Oxford.
- Planiol, M., & Ripert, G. (1983). *Tratado Elemental de Derecho Civil* (Vols. I, III). Puebla: Cajica.
- Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho financiero*. Porrúa.

- Rodríguez Lobato, R. (1994). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.
- Rojina Villegas, R. (1989). *Compendio de Derecho Civil* (Vol. III). México: Porrúa.
- Sánchez León, G. (1979). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Esfinge.
- Venegas Álvarez, S. (2016). *Derecho Fiscal Parte General e Impuestos Federales*. México: Oxford.