

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

TRABAJO PRÁCTICO

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL Y SU ALCANCE EN LA
DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LA AUTORIDAD**

PRESENTA

Lourdes Elizabeth Rodríguez Parra

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRA EN IMPUESTOS

TUTOR

M.I. Martín López Cruz

INTEGRANTES DEL COMITÉ TUTORIAL

Dr. Rubén Macías Acosta

M.C.I.D. Grace Margarita Angulo Pico

Aguascalientes, Ags., 15 de octubre de 2020.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEFI C.C.E.A.
PRESENTE

Por medio del presente como **TUTOR M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ** designado de la estudiante **LOURDES ELIZABETH RODRÍGUEZ PARRA** con ID 260557 quien realizó el *trabajo práctico* titulado: **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LA AUTORIDAD**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 22 de Octubre de 2020.

M.I. MARTÍN LÓPEZ CRUZ
Tutor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES



CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEL C.C.E.A.
PRESENTE

Por medio del presente como **TUTOR/ASESOR DR. RUBÉN MACÍAS ACOSTA** designado del estudiante **LOURDES ELIZABETH RODRÍGUEZ PARRA** con ID 260557 quien realizó el trabajo práctico titulado: **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LA AUTORIDAD**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 23 de Octubre de 2020.

DR. RUBÉN MACÍAS ACOSTA
Tutor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión de Calidad.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

Código: DO-SEE-FO-07
Actualización: 01
Emisión: 17/05/19

CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANO (A) DEL C.C.E.A.
P R E S E N T E

Por medio del presente como **ASESOR M.C.I.D. GRACE MARGARITA ANGULO PICO** designado del estudiante **LOURDES ELIZABETH RODRÍGUEZ PARRA** con ID 260557 quien realizó el trabajo práctico titulado: **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA FISCAL Y SU ALCANCE EN LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PARTE DE LA AUTORIDAD**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"

Bogotá D.C., Colombia, a 24 de Octubre de 2020.



M.C.I.D. GRACE MARGARITA ANGULO PICO
Tutor de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



DICTAMEN DE LIBERACIÓN ACADÉMICA PARA INICIAR LOS TRÁMITES DEL EXAMEN DE GRADO



Fecha de dictaminación dd/mm/aa: 22/10/2020

NOMBRE: LOURDES ELIZABETH RODRIGUEZ PARRA **ID** 260557
PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS **LGAC (del posgrado):** Estudio de la situación fiscal e impositiva de las organizaciones.
TIPO DE TRABAJO: () Tesis (X) Trabajo práctico

TÍTULO: Es un estudio de caso que va dirigido a contribuyentes que sean afectados en solicitar su devolución de impuestos por diversos supuestos en los que el responsable solidario, con fundamento en el Art. 26 del Código Fiscal de la Federación, incumpla con su obligación de enterar y pagar al fisco las contribuciones que la propia Ley le señala.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): contribuciones que la propia Ley le señala.

INDICAR SI/NO SEGÚN CORRESPONDA:

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:

- sí El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
- sí La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
- sí Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
- sí Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
- sí Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
- sí El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
- sí Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
- sí Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
- sí Cumpe con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)

El egresado cumple con lo siguiente:

- sí Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
- sí Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
- sí Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
- sí Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
- sí Coincide con el título y objetivo registrado
- sí Tiene congruencia con cuerpos académicos
- sí Tiene el CVU del Conacyt actualizado
- sí Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)

En caso de Tesis por artículos científicos publicados

- Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
- El estudiante es el primer autor
- El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
- En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
- Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
- La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Sí X
 No

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado

FIRMAS

Elaboró:
 M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ
 M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ
 * En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, asignado por el Decano

Revisó:
 DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN

Autorizó:
 M.F. VIRGINIA GUZMAN DÍAZ DE LEÓN

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado
 En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: ... Cuidar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

Agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes por darme la oportunidad de desarrollar este éxito académico.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por impulsar la creación de Programas Institucionales que elevan la calidad en la investigación de este país.

A los integrantes de mi comité tutorial por ser mi guía y acompañarme en el proceso de desarrollo de este trabajo conjunto.

Per la Prof.ssa Roberta Alfano, che è stata un faro di luce dall'altra parte del mondo.

Al Profr. Jesús Reinoso, por el tiempo dedicado y sus aportaciones académicas en este trabajo

A mis padres por su ejemplo de constancia y valentía.

A mi hermano, mi compañero de travesuras y cómplice de vida.

A mis amigas Fernanda y Carla, por ser y estar; por hacerme sentir siempre en casa con su cariño.

Gracias a la vida que me permite concluir esta meta.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



En este mundo sólo hay dos cosas seguras: La muerte y pagar impuestos.

(Franklin)

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Índice General

Resumen 3

Abstract 4

Introducción 5

Planteamiento del Problema 8

 Diagnóstico..... 8

 Justificación..... 9

 Sector, población o grupo afectado por la problemática 9

Objetivo General..... 10

Objetivos Específicos 10

Diseño de la intervención o aplicación (o metodología de la investigación) 10

Fundamentación Teórica..... 12

 Antecedentes del Problema 12

CAPÍTULO I..... 15

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 15

 Obligación 15

 Solidaridad 19

 Mancomunidad y Solidaridad 21

 Una nueva fuente de obligaciones: la responsabilidad 23

CAPÍTULO II..... 25

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD 25

 Autoridades fiscales 25

 Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e Instituto Nacional para el Fondo de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) 27

 Comisión Nacional del Agua (CONAGUA)..... 28

 Determinación de Impuestos..... 28

 Devolución de Impuestos 34

 Infracciones 35

CAPÍTULO III..... 37

RESPONSABLES SOLIDARIOS SEÑALADOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL 37

Los sujetos responsables obligados al cumplimiento de las contribuciones.....	38
Responsables solidarios en materia fiscal señalados en el artículo 26 del CFF	39
Modificaciones al Artículo 26 del CFF	40
Responsabilidad Solidaria en las Reformas Fiscales 2020	52
CAPÍTULO IV	53
DERECHO COMPARADO	53
Responsabilidad Solidaria Fiscal en el Sistema Tributario de Italia	53
Antecedentes	53
Derecho Positivo en materia tributaria	54
Sistema tributario	55
Clasificación de las contribuciones	57
Principios constitucionales de las Contribuciones.....	62
Fuentes del Derecho Tributario.....	67
El Estatuto de los Derechos del Contribuyente.....	67
El decreto ley, decreto legislativo o decreto delegado.....	68
Solidaridad Conjunta (Paritética).....	69
Solidaridad Dependiente	70
La sustitución de impuestos	71
CAPÍTULO V	72
CASO PRÁCTICO	72
Antecedentes	72
De la materia laboral al tema fiscal	73
Medio de Defensa (Juicio Contencioso Administrativo)	86
Conclusiones	97
Trabajos citados	100
Bibliografía.....	103

Resumen

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 que dio origen a la obligación se verá afectado, ya que la autoridad fiscal le negará el derecho de recibir la devolución, que procediera, de saldos a su favor.

Es un tema interesante: 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.

Derivado de ello, es que este texto es un estudio sobre los orígenes del concepto de responsabilidad y solidaridad desde el tiempo de los romanos, recordemos que nuestro Sistema Jurídico tiene sus bases en el Derecho Romano, por lo que es fundamental analizar el nacimiento de esos conceptos y verificar las consecuencias jurídicas derivadas de encontrarse en el supuesto normativo actual que contempla la figura de la responsabilidad solidaria en materia fiscal.

Abstract

This paper analyzes the subject of joint and several liability within tax collection framework, as well as the problems arising from the avoidance and payment of the deductions made by a taxpayer, whether personally or on behalf of a corporation.

There is a state of defenselessness and a violation of the legal sphere of rights of the taxpayer when the tax collection authority keeps some amount of money and this retention does not reach the public treasury. When this is the case, the taxpayer that originated the obligation will be affected as the tax collection authority will deny the taxpayer with the right to receive the correct refund of money on his behalf.

It is an interesting subject, as much as the joint and several liability in tax collection subject and its scope in the refund of taxes by the tax authority covers not only the procedure referred in article 22 of the Mexican Federation Tax Code, but also in the scope of the Miscellaneous Fiscal Resolution on automatic refunds as a facility granted by the Mexican Tax Administration Authority (SAT for its acronym in Spanish) to taxpayers to expedite the transfer, within 'three business days', of the balances in favor of which they are derived, provided that the taxpayer complies properly and in timely manner in determining and completing the prescribed annual declaration of taxes. Considered this is a tool that promotes the tax collection activity.

Therefore, this paper is based in a study on the origins of the concept of responsibility and liability since the Roman Empire, since Mexican Legal System is based in Roman Law, so it becomes essential to analyze the origins of these concepts and thus verify the legal consequences derived from the current regulatory assumption that contemplates the subject of joint and several liability in tax collection framework.

Introducción

La realización del presente trabajo obedece al estudio del desarrollo de la figura jurídica de la solidaridad fiscal y la responsabilidad que emana de ella. Analizaré la importancia que este tema tiene 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 tributaria. Esta institución nació como una forma de asegurarle 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, en observancia con los principios de legalidad y certeza jurídica.

En el presente trabajo se llevará a cabo un análisis de la figura de la responsabilidad solidaria, su naturaleza jurídica, efectos y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad.

Para concebir una imagen clara del alcance de la solidaridad fiscal y la responsabilidad solidaria, sus alcances, límites, leyes sustantivas y adjetivas que la contemplan, he considerado desarrollarla en cinco capítulos:

En el primer capítulo abordo el concepto de la obligación tributaria, su objetivo, antecedentes, clasificación, tipos de obligación. Resulta imprescindible entender la figura de la responsabilidad en la existencia de una obligación y es por ello que parto desde la óptica del Derecho Civil, cuna de la Teoría de las Obligaciones.

En el segundo capítulo menciono quiénes son las autoridades fiscales en México, cuáles son sus funciones, facultades, su naturaleza jurídica y el fundamento jurídico que les permite desarrollar sus actividades fiscalizadoras.

También desarrollo el tema de la autodeterminación de impuestos, qué pasa cuando esta actividad, que comienza con el contribuyente, presenta inconsistencias en su cálculo, ya sea por error aritmético o porque se haya incurrido en alguna infracción de las previstas en el Código Fiscal de la Federación.

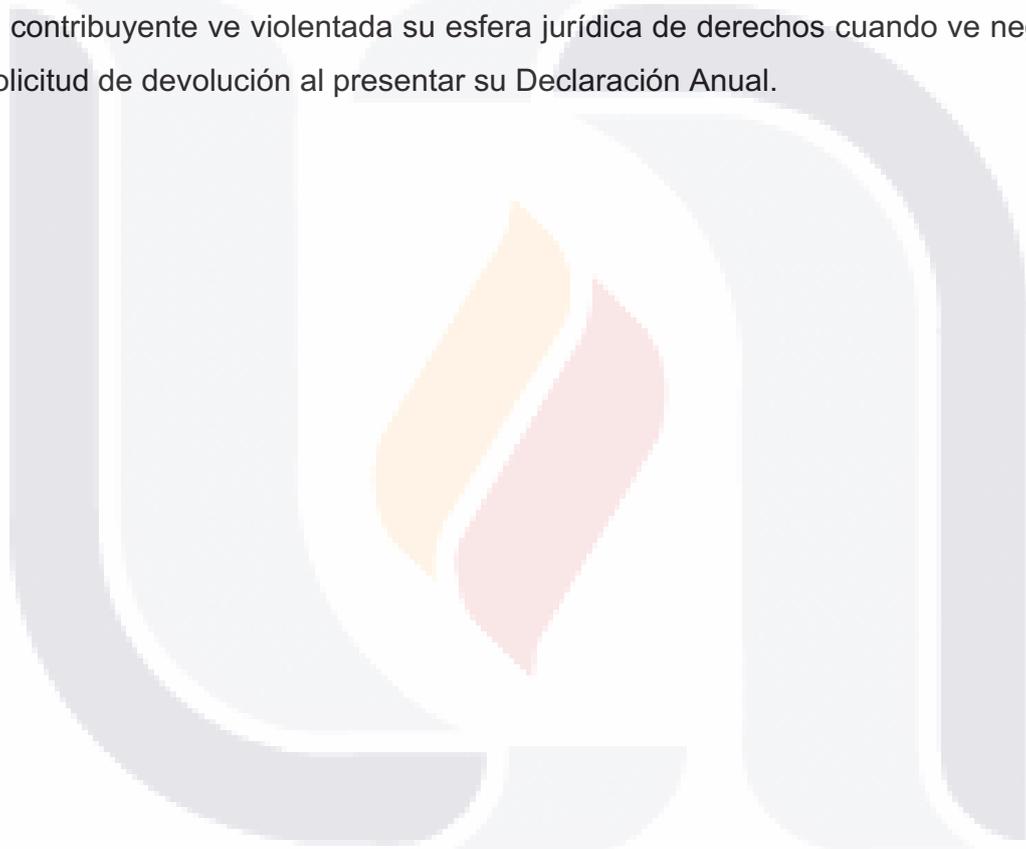
El capítulo tercero es un compilado de las reformas que ha sufrido el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación a lo largo de su historia. Es una investigación que abarca las modificaciones que se han hecho presentes en el texto de cada una de las fracciones del artículo citado. Por ser el fundamento jurídico fiscal de la figura de la responsabilidad solidaria, resulta trascendental que veamos los cambios que ha sufrido dicho ordenamiento jurídico, desde su creación hasta las últimas reformas del año 2020.

El cuarto capítulo se encuentra destinado al Sistema Tributario Italiano, los principios constitucionales de sus contribuciones, las fuentes de las cuales emana su Derecho Tributario y por qué han decidido no convertirlo en un Derecho Positivo estático, más bien dinámico.

Para ellos, la responsabilidad solidaria es de dos tipos: Conjunta y Dependiente. Más que una “solidaridad” en el vínculo jurídico del pago de las contribuciones, ellos

distinguen entre la solidaridad y la sustitución entre los individuos que están obligados a pagar el impuesto causado.

Por último, en el quinto capítulo planteo un caso real en el que se manifestada la responsabilidad solidaria y los efectos que tiene en la afectación de derechos de un contribuyente que no recibió la devolución de su saldo a favor porque su patrón le realizó retenciones de impuesto sobre la renta, mismas que no enteró ni pagó al SAT y, al no tener la autoridad el registro de esta retención ni el pago de la misma, el contribuyente ve violentada su esfera jurídica de derechos cuando ve negada la solicitud de devolución al presentar su Declaración Anual.



Planteamiento del Problema

Diagnóstico

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 con saldo a favor y resulta que 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 personal 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.

Estos son sólo dos ejemplos de lo que ocurre en la realidad en cuanto al incumplimiento de los responsables solidarios, que muy comúnmente sucede en la práctica.

Justificación

Me parece importante y de trascendencia para los estudiosos de la materia fiscal que esta investigación analice los fundamentos legales y de alcance de la figura de la responsabilidad solidaria por parte de la autoridad.

Este trabajo pretende ser una guía para estudiar las consecuencias jurídicas y el menoscabo que a las garantías de los gobernados se ocasiona, cuando las leyes fiscales le atribuyen la solidaridad fiscal a sujetos distintos de los obligados directos.

Sector, población o grupo afectado por la problemática

Va dirigido a todos aquellos contribuyentes que sean afectados en solicitar su devolución de impuestos por diversos supuestos en los que el responsable solidario, con fundamento en el Art. 26 del Código Fiscal de la Federación, incumpla con su obligación de enterar y pagar al fisco las contribuciones que la propia Ley le señala

Objetivo General

Exponer las situaciones de hecho y de derecho que en la práctica suceden respecto de la transmisión, a un tercero, del pago de contribuciones que no es quien originó la obligación tributaria y cómo afecta a otros sujetos obligados en el procedimiento de solicitud de devolución de impuestos.

Objetivos Específicos

1. Analizar la figura de la responsabilidad solidaria como parte fundamental dentro de la Hacienda Pública.
2. Exponer el procedimiento que debe llevarse a cabo una vez que se ha configurado la negativa de devolución de impuestos al contribuyente por parte de la autoridad fiscal derivada del incumplimiento del entero y pago del responsable solidario.

Diseño de la intervención o aplicación (o metodología de la investigación)

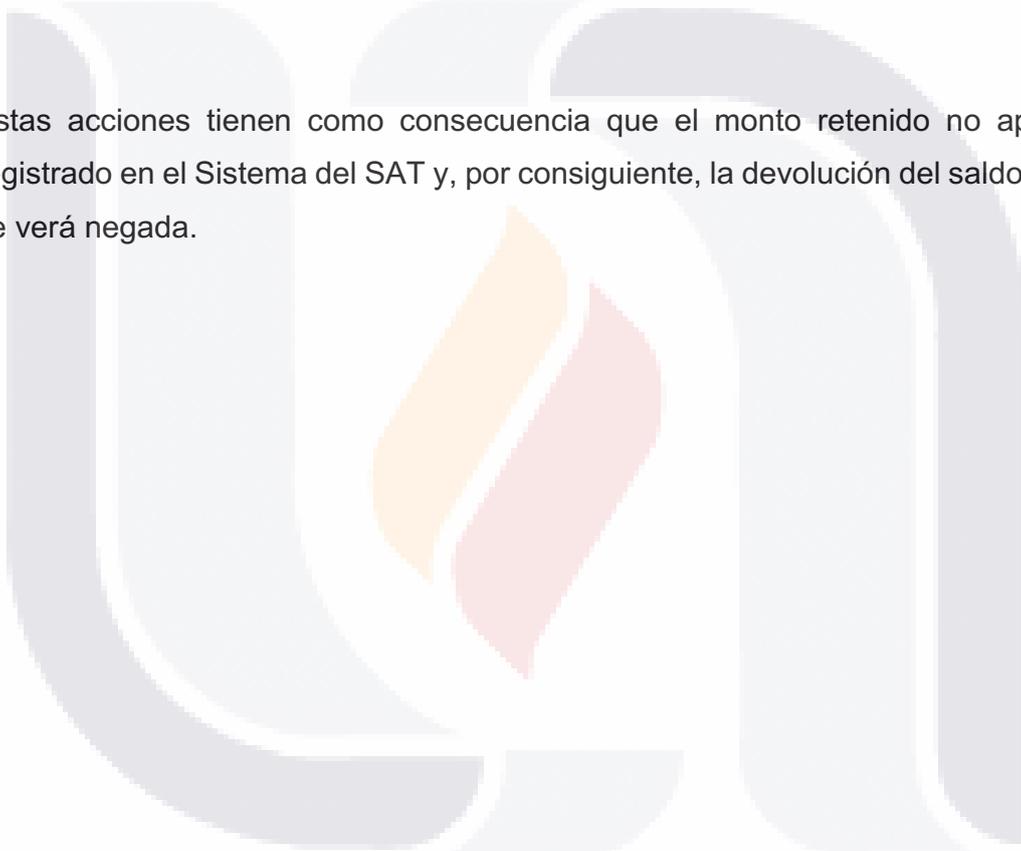
El presente trabajo de investigación se llevará a cabo aplicando el método cualitativo con un enfoque descriptivo que permita analizar los supuestos, alcances, sujetos, acciones y situaciones que deriven de la búsqueda de información y documentación que permitan analizar a fondo la figura de la responsabilidad solidaria y su alcance.

Se realizará la investigación de una hipótesis jurídica de responsabilidad solidaria en un caso de la Ciudad de México. Se trata de una persona física que presentó su declaración anual en tiempo y forma, derivado de ello obtiene un saldo a favor en el

cálculo. La autoridad fiscal no le devuelve la cantidad a favor debido a dos situaciones:

1. Porque su saldo a favor (cito textual la respuesta de la autoridad a través de la plataforma electrónica del SAT): "... proviene en su totalidad de retenciones".
2. Porque su retenedor no timbró el recibo en el que conste el monto retenido.

Estas acciones tienen como consecuencia que el monto retenido no aparezca registrado en el Sistema del SAT y, por consiguiente, la devolución del saldo a favor se verá negada.



Fundamentación Teórica

Antecedentes del Problema

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) (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 solvendare rei, secundum nostrate civitatis iura). (Morineau Iduarte)

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, nexos de su interdependencia.

En el ámbito fiscal, materia que nos ocupa en el presente trabajo de investigación, 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 solo 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.

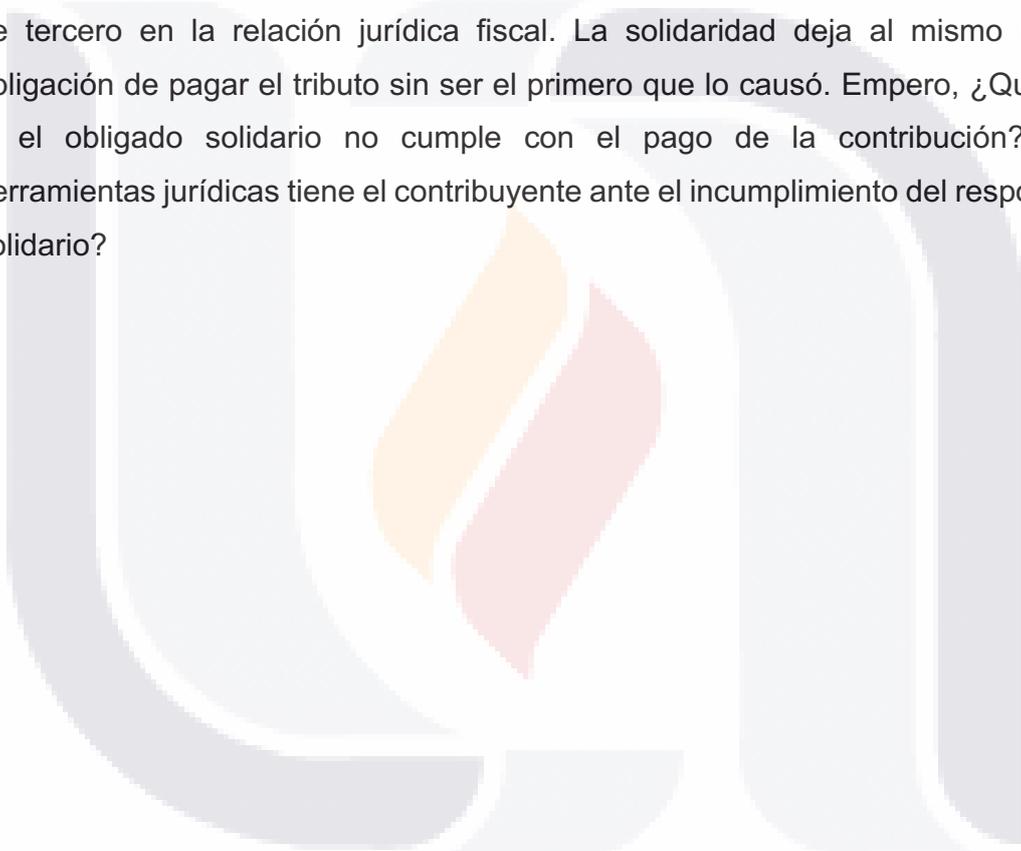
Sin embargo, es menester señalar que existe la postura de la división entre los sujetos pasivos, por un lado está el contribuyente como destinatario legal tributario a quien la Norma obliga a pagar el tributo causado por sí mismo y por otro, el responsable solidario como aquél que, siendo ajeno al hecho imponible y que por disposición de ley, lo obliga a pagar la contribución a la par del sujeto pasivo primario, éste último mantiene la obligación de pagarle al fisco en virtud de la solidaridad.

El artículo 14 de nuestra Constitución señala que *“Nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho”*, pero qué sucede en el supuesto de que una persona moral incumpla con el pago de las retenciones realizadas a una persona física, ésta última se verá imposibilitada a exigir una devolución de impuestos derivada de la omisión en el entero de contribuciones por la persona moral y ante esto: ¿Qué no se encuentra el gobernado en pleno estado de indefensión?

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 su declaración con saldo a favor y que haya sido negada por la autoridad fiscal, orienta sobre el procedimiento a seguir y los recursos legales con los que cuenta el contribuyente para impugnar las resoluciones.

Aunque es de gran utilidad la existencia de un organismo público descentralizado como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), no perdamos de vista su naturaleza jurídica, ya que éste funciona como un intermediario que no tiene facultades coactivas ante la autoridad fiscal y que sólo funciona como un interlocutor que emite recomendaciones.

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?



CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Obligación

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 a la obligación fiscal original, la exigibilidad por la totalidad del pago a cada uno de ellos.

Desde las Institutas de Justiniano se define a la obligación como el *ius 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.

Una propuesta que realiza el autor Antonio Berliri consiste en que la clasificación de los sujetos de la relación tributaria sea concordante de acuerdo con la relación que guarden respecto de la potestad tributaria, quedando de la siguiente manera:

- Activos. Son los titulares de la potestad tributaria que se encuentran en una relación de supra a subordinación con los sujetos pasivos.

- Intermediarios. Son aquéllos que se encuentran relacionados con el titular de la potestad tributaria bajo la figura de recaudadores, constituyéndose en verdaderos acreedores de los sujetos activos.
- Pasivos. Son los subordinados a la potestad tributaria del sujeto activo o a los derechos y poderes de los intermediarios o recaudadores. (Berliri, 1964, pág. 167)

El autor Puig Peña nos dice que la obligación es aquella relación jurídica por virtud de la cual una persona para satisfacer intereses privados, puede exigir de otra una determinada prestación que, en caso de ser incumplida puede hacerse efectiva sobre el patrimonio de ésta. (Rojina Villegas, 1989)

En la misma línea, Borja Soriano dice que la obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor queda sujeta con otra llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor. (Rojina Villegas, 1989)

Ernesto Gutiérrez y González, en su libro Derecho de las Obligaciones, realiza una crítica respecto de los conceptos básicos que definen a 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)

Él señala que esta definición *per se* es limitada e incompleta pues no contempla a 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 sitúa 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 que 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) De dar.- Es la obligación formal, sustantiva o principal y se refiere a la acción del pago. (dar dinero).
- b) De hacer.- Presentación de declaraciones, llevar contabilidad, presentar avisos, etc.
- c) De no hacer.- Son las acciones que, de realizarse, provocan una sanción: Emitir o deducir comprobantes fiscales en los que se hagan constar operaciones inexistentes, omisión de ingresos, llevar dos o mas sistemas de contabilidad, etc.
- d) De tolerar.- Implica permisión: Admitir, en visitas domiciliarias, que la autoridad verifique el correcto cumplimiento de las visitas domiciliarias.

Solidaridad

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, pág. 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.

Nuestro Código Civil Federal regula las obligaciones con pluralidad de sujetos en los artículos 1984 al 2010. Dentro del Capítulo IV “ De las Obligaciones Mancomunadas”, el Código prevé los efectos de la pluralidad de los sujetos en ciertas partes del vínculo jurídico.

“...

Artículo 1984.- Cuando hay pluralidad de deudores o de acreedores, tratándose de una misma obligación, existe la mancomunidad.

...”

Tratándose de las fuentes de la solidaridad, el artículo 1988 del citado ordenamiento señala:

“... ”

Artículo 1988.- La solidaridad no se presume; resulta de la ley o de la voluntad de las partes.

...”

A diferencia del Derecho Civil, en materia fiscal la solidaridad debe manifestarse expresamente en la Ley.

Para el Lic. Gutiérrez y González la solidaridad puede ser activa o pasiva señalando que, para la primera, no encuentra fuente alguna en la legislación civil. Los casos de solidaridad pasiva que señala el Código Civil de la Ciudad de México son los siguientes:

- Gestión de Negocios:

“... ”

Artículo 1901.- Si el gestor delegare en otra persona todos o algunos de los deberes de su cargo, responderá de los actos del delegado, sin perjuicio de la obligación directa de éste para con el propietario del negocio.

La responsabilidad de los gestores, cuando fueren dos o más, será **solidaria**.

...”

“... ”

Artículo 1917.- Las personas que han causado en común un daño, son responsables **solidariamente** hacia la víctima por la reparación a que están obligadas de acuerdo con las disposiciones de este Capítulo.

...”

- Para el Contrato de Comodato:

“... ”

Artículo 2510.- Siendo dos o más los comodatarios, están sujetos **solidariamente** a las mismas obligaciones.

...”

- Para el caso de los mandatarios:

“...

Artículo 2580.- Si muchas personas hubiesen nombrado a un solo mandatario para algún negocio común, le quedan obligadas **solidariamente** para todos los efectos del mandato.

...”

- De la prestación de servicios profesionales:

“...

Artículo 2610.- Si varias personas encomendaren un negocio, todas ellas serán **solidariamente** responsables de los honorarios del profesor y de los anticipos que hubiere hecho.

...”

Mancomunidad y Solidaridad

Dentro de la Jurisprudencia, también existen algunas fuentes que para efecto de este trabajo de investigación nos pueden ser de gran utilidad para discernir las similitudes y las diferencias entre el mismo concepto de solidaridad empleado en dos distintas materias del Derecho: Civil y Fiscal.

Tesis: I.3o.C.267 C (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2014543 12	1 de
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 43, Junio de 2017, Tomo IV	Pag. 2905	Tesis Aislada(Civil)	

DEUDA MANCOMUNADA Y SOLIDARIA. SUS DIFERENCIAS Y EFECTOS.

Existe mancomunidad cuando una obligación tiene pluralidad de deudores, en cuyo caso la deuda se divide en tantas porciones como acreedores o deudores haya y cada una constituye una deuda o crédito independientes entre sí, de tal manera que existe la presunción legal de que las porciones son iguales, salvo que la ley o la voluntad de los contratantes indique lo contrario. En este caso, para ser liberado de la condena mancomunada basta con que cada uno de los deudores cumpla con la parte de la deuda que le corresponde. En cambio, la solidaridad se actualiza cuando así lo establece la ley o los contratantes; esto es, cuando dos o más deudores tienen la obligación de cumplir en su totalidad con el pago de la deuda, por así definirse legalmente, existir pacto entre los contratantes o

determinación judicial que así lo decida. En virtud de la deuda solidaria cualquiera de los deudores solidarios puede realizar el pago total de la deuda. En la inteligencia de que el pago hecho por uno de ellos extingue la deuda en su totalidad, pero tal circunstancia genera el derecho de que el deudor que cumplió con el pago de la deuda total pueda repetir contra los diversos deudores solidarios; de ahí que el pago realizado por un deudor solidario, únicamente de una parte, respecto de la que considere le corresponde al hacer una operación matemática de la deuda líquida, no lo exenta de la condena decretada, porque no se trata de una condena mancomunada, sino solidaria en la que los obligados deben cubrir en su totalidad, ya sea en su conjunto por acuerdo entre ellos o separadamente, pero siempre privilegiando el cumplimiento total de la deuda.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 335/2016. Rosendo del Corazón de Jesús Rivas García. 25 de enero de 2017. Unanimidad de votos. Ponente: Paula María García Villegas Sánchez Cordero. Secretario: Mariano Suárez Reyes.

Esta tesis se publicó el viernes 16 de junio de 2017 a las 10:22 horas en el Semanario Judicial de la Federación. (Circuito, Semanario Judicial de la Federación, 16)

Tesis: I.3o.C.772 C	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	165841	1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Tomo XXX, Diciembre de 2009	Pag. 1507	Tesis Aislada(Civil)	

CONTRATOS. LA CONJUNCIÓN "Y/O". SU USO EN LOS CONTRATOS IMPLICA SOLIDARIDAD O MANCOMUNIDAD EN LAS OBLIGACIONES, SEGÚN PREVALEZCA LA "Y" O LA "O" COMO RESULTADO DE LA INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA DE LAS CLÁUSULAS.

Si en un contrato las partes hacen valer la expresión "y/o" para designar personas, cosas, derechos u obligaciones, se debe atender a la naturaleza de lo pactado a efecto de advertir la verdadera intención de las partes al contratar; así, de prevalecer la conjunción "o", se debe entender la existencia de solidaridad en la obligación, en donde todos o cualquiera de los obligados están constreñidos a dar cumplimiento a la totalidad de ella y a su vez, el cumplimiento de la obligación se puede exigir a todos o a cualquiera de los obligados. Por otra parte, si lo que prevalece es la conjunción "y", se estará frente a una mancomunidad, supuesto en el que la obligación se entiende dividida en tantos sujetos cuantos se hayan obligado y cada uno de ellos responde en la porción que le toca. Por ejemplo, en el caso de un contrato de arrendamiento, en el que se estipuló mediante la conjunción "y/o" que los arrendatarios asumirían las obligaciones derivadas de tal acuerdo de voluntades, debe entenderse en el sentido de que la obligación es solidaria y lo que prevalece es la conjunción "o", pues cualquiera de ellos responderá por el total de la obligación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 355/2009. Leticia Yolanda Santillán Islas. 20 de agosto de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretario: Erick Fernando Cano Figueroa. (Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, s.f.)

Tesis: I.6o.C.207 C	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	191399 50	13 de
Tribunales Colegiados de Circuito	Tomo XII, Agosto de 2000	Pag. 1207	Tesis Aislada(Civil)	

MANCOMUNIDAD Y SOLIDARIDAD. SU DISTINCIÓN.

Para determinar si en una relación obligacional existe mancomunidad o solidaridad, hay que atender al sentido literal en que se contenga el acto jurídico que le da origen, si éste es suficientemente claro, o bien, en caso contrario, atender a la intención de las partes. Así pues, debe precisarse que cuando en un documento se hacen constar obligaciones para más de una persona física o moral, pueden darse las siguientes hipótesis: cuando se utiliza la "y" copulativa, se entiende como adición, para una "y" para otra, es decir, la obligación dividida en dos y se da la mancomunidad; cuando la relación incluye la "y" copulativa seguida de la "o" disyuntiva, significa que uno en específico, todos, o cualquiera de ellos responderá por la totalidad de la obligación; en este caso se estará ante la solidaridad pasiva genérica; o ante la solidaridad pasiva específica si obra la "o" disyuntiva, que implica alternancia excluyente, uno "o" el otro, mas no todos al mismo tiempo. Luego, debe hacerse la distinción entre la figura de la mancomunidad y la de la solidaridad; la primera que puede ser simple y llana, denominada proindiviso, o en parte alícuota y la obligación se reparte entre todos los obligados; en cambio en la solidaridad pasiva, si es genérica responderá de la misma, uno, todos o cualquiera de ellos, o si es específica, lo hará uno u otro, pero no todos a la vez.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 4916/99. Salvador Enrique Fernández Rábago. 11 de febrero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo R. Parrao Rodríguez. Secretario: Sergio I. Cruz Carmona.

En síntesis, la mancomunidad atiende a que el objeto puede ser dividido para su cumplimiento en tantas partes como deudores existan. Si el objeto debiera pagar íntegramente por cualquiera de los deudores entonces estaremos hablando de una obligación solidaria. La solidaridad puede extinguirse a la vez que se extingue la obligación.

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.

Una nueva fuente de obligaciones: la responsabilidad

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 obligación, como ya lo hemos mencionado, tiene su nacimiento en el Derecho Romano y el concepto se ha ido adaptando a nuevas aportaciones de autores

clásicos y modernos. La doctrina alemana introduce la disociación entre los conceptos *deuda* y *responsabilidad*.

La figura objeto de estudio del presente trabajo de investigación adquiere relevancia porque la legislación fiscal determina la responsabilidad solidaria en aquellos sujetos que se sitúen en los supuestos de hecho y de derecho señalada en Ley.

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.

CAPÍTULO II

FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA AUTORIDAD

Autoridades fiscales

La potestad de la creación de impuestos y contribuciones la posee el Poder Legislativo; es una facultad otorgada por nuestra Constitución. 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, más 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 mencionar para el presente caso de estudio.

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 aquéllas 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, éste, por medio del Servicio de Administración Tributaria utiliza las formas de fiscalización determinadas en el Código Fiscal de la Federación.

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.

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

Giuliani Fonrouge define a la determinación como aquel “acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”

Para Sergio Franciso de la Garza reconoce la determinación como el “acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que les es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos y, en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley. De la anterior definición podrá advertirse que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria”

Debemos diferenciar a las obligaciones que son exigibles desde su nacimiento y aquéllas que son exigibles a partir de un acto administrativo de determinación.

La determinación es la verificación de la conducta del sujeto pasivo que recae en el supuesto de hecho o de derecho que contempla la norma, para que una vez que se configure el hecho imponible se pueda cuantificar y hacer exigible el importe líquido que resulte.

Las determinaciones pueden ser:

- Autodeterminables.- Realizada por el propio contribuyente.
- Efectuada por la Administración.- Cuando la autoridad ejerce facultades de comprobación y éste realiza la determinación lisa y llanamente, con base en presunciones o estimativas.
- Derivadas de un convenio de conciliación entre la Autoridad y el contribuyente.
- A través de acuerdos conclusivos como medios alternos de resolución de conflictos, quien tienen como mediador a la PRODECON.

La determinación encuentra su fundamento jurídico en el artículo 6, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación y que a la letra expresa: *“Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su*

causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.

Rodríguez Lobato expresa que el efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen. La traslación del impuesto es un fenómeno económico que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la Ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

- a) Percusión.- Es el momento en que se realiza la hipótesis jurídica para que nazca la obligación fiscal.
- b) Traslación.- Es el momento en que el sujeto pasivo traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro.
- c) Incidencia.- Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo. (Rodríguez Lobato, 1994, págs. 70-71)

Como ya vimos en el Capítulo I de este Trabajo, 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 en 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”; es decir, el propio contribuyente es quien se sitúa en el hecho imponible y realiza 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.

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. No obstante, 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 efectuará un análisis sobre la certeza de la información proporcionada por la autoridad fiscal y en caso de no concordar con los resultados manifestados, ésta 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 Procedimiento 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 deba 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 estos requisitos, las autoridades fiscales pueden cobrar coactivamente el crédito fiscal determinado a través de este procedimiento, el cual consta de varias etapas: requerimiento de pago, embargo, avalúo de los bienes y 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. Existen sanciones e infracciones en materia administrativa o incluso de tipo penal si la conducta encuadra en la comisión de un delito.

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.

Devolución de Impuestos

Una de las obligaciones constitucionales de los mexicanos es contribuir al gasto público a través del pago de contribuciones.

Derivado de ello, existe la posibilidad de que los contribuyentes obtengan una devolución por el monto de lo que pagaron en exceso; cuando esto ocurre, emana

un derecho a favor del contribuyente que le permite que dicho excedente le sea reintegrado. Esto presupone la existencia del principio de proporcionalidad tributaria que refiere a que los contribuyentes atiendan en todo momento a su real capacidad contributiva y que en el cumplimiento de las disposiciones fiscales se respete el citado principio constitucional.

Infracciones

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.

En el capítulo primero de este trabajo expliqué las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar; las infracciones fiscales tienen un nexo con el incumplimiento de estas obligaciones. 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.

A continuación presento una tesis aislada en materia administrativa que define y ejemplifica el concepto de infracción, sanciones y la diferencia sustantiva entre sanción y delito.

Tesis: 1a. XXVII/2007	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	173256	3 de 7
Primera Sala	Tomo XXV, Febrero de 2007	Pag. 652	Tesis Aislada(Administrativa)	

LAS INFRACCIONES FISCALES SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y POR LAS GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL, EN LO QUE RESULTEN APLICABLES.

Las infracciones fiscales constituyen la vulneración del conjunto de normas que regulan el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mientras que las violaciones fiscales se refieren a los preceptos que impongan deberes formales o sustanciales, por lo que su única diferencia se encuentra en la sanción aplicable, ya sean penas

pecuniarias o privativas de libertad, lo cual determina que se esté en presencia de una infracción o de un delito. En esta línea de ideas, resulta evidente que las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación para el incumplimiento de una obligación formal o sustancial guardan una gran similitud con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; de lo que se sigue que la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador y, en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal.

Amparo directo en revisión 1521/2006. Felipe Rosas Carpio. 18 de octubre de 2006. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

CAPÍTULO III

RESPONSABLES SOLIDARIOS SEÑALADOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL

Fundamento Constitucional de las Contribuciones

Las contribuciones constituyen la fuente principal por la cual el Estado se allega de recursos para cumplir sus funciones. No existe una definición establecida en Ley que nos permita señalar su concepto, solamente nos establece su clasificación y sí define cada una de ellas.

Por lo general las contribuciones se pagan en dinero y, excepcionalmente, en especie cuando así lo establece la ley fiscal respectiva.

“La contribución es el pago de una cuota, destinada a cubrir las cargas o gastos del Estado. Su antecedente ideológico es el repartimiento entre los asociados o miembros de una comunidad (sociedad civil o política) del monto de las erogaciones implicadas en la consecución del fin para el que se establece la asociación. (Briceño Sierra, 1980, pág. 22)

Pero, ¿Para qué necesitamos definir a las contribuciones? De la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

“Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre, ya antes de alcanzar el peldaño de la civilización se vieron obligados a pagar tributos, las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y Mesopotamia,

fácil suponer que antiguamente los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos y que tuvieron una triste secuela de atrocidades, así como de golpes de inventiva de ingenio humano” (Sánchez León, 1979)

La función del tributo en el Estado moderno de derecho no sólo es la recaudación, sino que los tributos sirven para motivar, incentivar y promover ciertas conductas, en tal sentido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

“Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, estados y municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.” (CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES, registro 205, 798, junio de 1991)

Los sujetos responsables obligados al cumplimiento de las contribuciones.

Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación tiene como antecedente la Ley de Justicia Fiscal que vio su nacimiento en el año 1937. En ésta ya se contemplaba la creación de un Tribunal Fiscal de la Federación dependiente del Poder Ejecutivo y quien conocía exclusivamente de asuntos relativos a la materia fiscal mediante un procedimiento sumario y de una sola instancia.

En 1966 se crea el Código Fiscal de la Federación, en el cual se gesta de forma paralela la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. En este código se le otorga autonomía al Tribunal Fiscal de la Federación, es decir, que ya no era una institución dependiente del Ejecutivo y se crean los Tribunales Fiscales de la Federación Regionales.

Para 1983, el Código Fiscal incluía la creación de las Salas Regionales que conocieron de los asuntos en esta materia en primera instancia y la Sala superior, en segunda.

Durante el año 2000 se realizaron diversas reformas de entre las cuales destacan: el cambio de nombre del Tribunal Fiscal de la Federación por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ampliando su potestad de conocer de juicios contra resoluciones que concluyen el recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. De lo anterior el Procedimiento Contencioso Administrativo toma el nombre de Juicio Contencioso Administrativo. Se establece como facultad que las Salas, a petición de parte, puedan otorgar la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Responsables solidarios en materia fiscal señalados en el artículo 26 del CFF

Al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación es el fundamento de la responsabilidad solidaria. Contempla a todos los sujetos que sitúan en la hipótesis normativa, objeto de investigación del presente trabajo.

A continuación presento las reformas que ha sufrido el multicitado artículo con sus modificaciones y, en algunos casos, tesis jurisprudenciales y/o aisladas que hacen referencia a algunas fracciones en específico.

Modificaciones al Artículo 26 del CFF

Artículo 26.- 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.

Tesis: 2a. LXXXII/2018 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2017796	1 de 1
Segunda Sala	Libro 58, Septiembre de 2018, Tomo I	Pag. 1212	Tesis Aislada(Administrativa)	

CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS.

Las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor), son las siguientes: a) Conducta: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, al ser un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello, se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del proceso normal de imputación normativa de la obligación fiscal, pues en vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. Y, d) Naturaleza: el primero es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal, actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial.

Amparo directo en revisión 1322/2018. Maxcom Telecomunicaciones, S.A.B. de C.V. 6 de junio de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I.; votaron con salvedad José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 07 de septiembre de 2018 a las 10:16 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Tesis: 2a./J. 136/2007	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	171728	1 de 1
Segunda Sala	Tomo XXVI, Agosto de 2007	Pag. 543	Jurisprudencia(Administrativa)	

LAUDO. PARA TENERLO POR CUMPLIDO ES INNECESARIO QUE EL PATRÓN EXHIBA LA CONSTANCIA DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS CONCEPTOS MATERIA DE LA CONDENA O EL DOCUMENTO QUE ACREDITE LA DEDUCCIÓN RELATIVA, PUES BASTA CON QUE EN EL RECIBO DE LIQUIDACIÓN EXPRESE LAS CANTIDADES SOBRE LAS CUALES SE EFECTÚA DICHA RETENCIÓN.

Conforme a los artículos 109, 110, 112 y 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, salvo los casos de excepción, los patrones tienen el carácter de auxiliares de la administración pública federal en la recaudación del impuesto de referencia a cargo de sus trabajadores, en tanto tienen la obligación de retener el causado por alguno o algunos de los conceptos a los que resulten condenados en el laudo con motivo de la terminación de la relación laboral. En ese sentido, una vez que se ha determinado en el laudo el importe líquido de la condena y el patrón al exhibir su cuantificación manifieste haber retenido el impuesto correspondiente, para que la autoridad laboral tenga posibilidad de vigilar el cumplimiento del laudo, bastará con que aquél exhiba el recibo de liquidación en el que pueda observarse con claridad el desglose y coincidencia de los conceptos y cantidades a las que resultó condenado en el laudo, así como las cantidades retenidas por concepto del impuesto, sin necesidad de que la autoridad laboral proceda a examinar si el cálculo del entero fue o no correcto, pues en caso de que resulte defectuoso, no se deja en estado de indefensión al trabajador, ya que tiene expedito su derecho para solicitar ante la autoridad hacendaria la devolución de las cantidades que le hayan sido retenidas en forma indebida y corresponderá a la autoridad fiscal su revisión, consecuentemente no es requisito indispensable para efecto de tener por cumplido el laudo que el patrón exhiba el documento en el que acredite la deducción del impuesto para justificar el monto de las prestaciones que debió pagar al trabajador, o la constancia de que enteró la cantidad que retuvo al trabajador como impuesto del producto del trabajo.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

Tesis: 2a./J. 52/2004	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	181549	1 de 1
Segunda Sala	Tomo XIX, Mayo de 2004	Pag. 557	Jurisprudencia(Administrativa)	

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SU RETENCIÓN POR EL PATRÓN AL EFECTUAR EL PAGO DE ALGÚN CONCEPTO QUE LA LEY RELATIVA PREVÉ COMO INGRESO POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN PARA EFECTOS DEL AMPARO, Y ES SUSCEPTIBLE DE GENERAR LA IMPROCEDENCIA POR CONSENTIMIENTO TÁCITO, SIEMPRE Y CUANDO EN EL DOCUMENTO RESPECTIVO SE EXPRESEN LOS CONCEPTOS SOBRE LOS CUALES SE EFECTÚA DICHA RETENCIÓN Y SU FUNDAMENTO LEGAL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el primer acto de aplicación de una norma tributaria puede tener su origen tanto en la actuación de una autoridad que, en pleno ejercicio de sus facultades legales, concrete la hipótesis normativa en perjuicio de un gobernado, como en la actualización que de tal norma realice el propio contribuyente al cumplir con la obligación tributaria principal, o bien aquel particular que en auxilio de la administración pública la aplique, como es el caso de aquellos gobernados a quienes se les encomienda la retención de una contribución a cargo de un tercero. De conformidad con los artículos 110, 113 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 26, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación, los patrones tienen el carácter de auxiliares en la administración pública federal en la recaudación del impuesto

sobre la renta a cargo de sus trabajadores, en tanto tienen la obligación de retener el causado por alguno o algunos de los conceptos que el citado ordenamiento legal prevé como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, al momento de efectuar el pago correspondiente, así como de hacer enteros mensuales y realizar el cálculo del impuesto anual a cargo de sus empleados, y que por tal motivo son considerados como responsables solidarios de éstos hasta por el monto del citado tributo, es evidente que el acto en virtud del cual el patrón retiene por vez primera el impuesto causado por el o los conceptos que prevé la norma que el trabajador tilda de inconstitucional, constituye el primer acto de aplicación en su perjuicio y, por ende, es susceptible de generar la improcedencia del juicio de garantías por consentimiento tácito, en caso de que no la impugne dentro de los quince días siguientes a aquel en que tuvo pleno conocimiento de dicho acto, siempre y cuando en el documento respectivo se expresen los conceptos respecto de los cuales se efectuó la retención y el sustento legal de tal actuación, cuestión esta última que debe acreditarse fehacientemente.

Contradicción de tesis 179/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Décimo Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 16 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Tesis de jurisprudencia 52/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de dos mil cuatro.

III.- El límite de la responsabilidad de liquidadores y síndicos es hasta por el monto las contribuciones, no será aplicable cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y proporcionar los informes a que se refiere el CFF y Su Reglamento.

Modificaciones en el Texto	Reforma 2020
<p>Artículo 26.- ... 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.</p> <p>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.</p> <p>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 personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales 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 persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:</p>	<p>Artículo 26.- ... 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.</p> <p>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 personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales 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 persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.</p>

<p>a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.</p> <p>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 del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, 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.</p> <p>c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.</p> <p>d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código. Texto anterior a la reforma de DOF 09-12-2019</p>	
---	--

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. Por el importe de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. (Fracción sin modificaciones).

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. Hasta por el monto de dichas contribuciones. (Fracción sin modificaciones).

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado. Por las contribuciones a cargo de su representado. (Fracción sin modificaciones).

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

Tesis: XXI.3o.2 A	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	190089	1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Tomo XIII, Marzo de 2001	Pag. 1810	Tesis Aislada(Administrativa)	

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS LEGATARIOS Y DONATARIOS EN MATERIA TRIBUTARIA

De la lectura de la fracción VII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que son responsables solidarios con los contribuyentes, los legatarios o donatarios a título personal respecto de las obligaciones fiscales que se hubiesen causado en relación con los bienes legados o donados, esto es, para poder fincar créditos fiscales con motivo de la responsabilidad solidaria, es necesario que la autoridad pruebe no sólo que el donante no cumplió con sus obligaciones fiscales, sino que para que el donatario tenga el carácter de sujeto pasivo por deuda ajena, es también necesario que se acredite fehacientemente que tales obligaciones por las que se fincó una responsabilidad solidaria, se causaron en relación con los bienes objeto de la donación, sin que sea suficiente que se aduzca que los créditos se estimaron presuntivamente.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otro. 16 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Isidro Avelar Gutiérrez. Secretario: Rafael Alfredo Victoria Vargas.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria. Por el monto que asuma voluntariamente. Es menester considerar las limitaciones legales previstas para este tipo de solidaridad.

Tesis: XIII.1o.30 A	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Novena Época	170682	1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Tomo XXVI, Diciembre de 2007	Pag. 1757	Tesis Aislada(Administrativa)	

OBLIGACIÓN Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIAS EN MATERIA FISCAL. SON FIGURAS JURÍDICAS DIFERENTES, EN ATENCIÓN A QUE SUS CAUSAS GENERADORAS SON DISTINTAS.

Cuando un tercero que comprueba su idoneidad y solvencia garantiza voluntariamente el interés fiscal respecto de un crédito autodeterminado por un contribuyente, se constituye como un obligado solidario en términos del artículo 141, fracción IV y segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, supuesto en el cual 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; hipótesis diversa a la responsabilidad solidaria a que se contrae el numeral 26, fracción VIII y párrafo final, del citado código, que comprende los accesorios, con excepción de las multas. Así, la diferencia esencial radica en las causas generadoras de ambas

figuras jurídicas, pues mientras en la primera se regula una de las formas en que podrá garantizarse el interés fiscal, en la segunda se contempla el caso de las personas que resultan responsables solidarias con los contribuyentes, motivo por el cual reciben tratamiento diverso.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 29/2007. Administradora Local Jurídica de Oaxaca. 19 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Allier Campuzano. Secretaria: Sylvia Adriana Sarmiento Jiménez.

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. Responsabilidad solidaria de socios o accionistas:

Texto Anterior	Reforma 2020
<p>X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.</p> <p>Texto anterior a la reforma de DOF 09-12-2019</p> <p>a). No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.</p> <p>Inciso adicionado DOF 31-12-1984</p> <p>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.</p> <p>c). No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.</p> <p>Inciso adicionado DOF 31-12-1984</p>	<p>X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>Párrafo reformado DOF 09-12-2019</p> <p>a). No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.</p> <p>Inciso adicionado DOF 31-12-1984</p> <p>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 del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, 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.</p> <p>c). No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.</p>

	Inciso adicionado DOF 31-12-1984
<p>d)Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.</p> <p>e)No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.</p> <p>f)Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.</p> <p>g)Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.</p> <p>h)Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a \$7'804,230.00.</p> <p>i)Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, octavo párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.</p> <p>La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.</p> <p>La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.</p>	<p>Todos los demás incisos no sufrieron modificaciones en la reforma de 2020.</p>

<p>Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:</p> <p>a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.</p> <p>b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.</p> <p>c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.</p>	
--	--

Tesis: V.2o.P.A.25 A (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2020315 1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro 68, Julio de 2019, Tomo III	Pag. 2155	Tesis Aislada (Administrativa)

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES CAUSADAS POR LA SOCIEDAD. NO ACTUALIZA SIMULTÁNEAMENTE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA EXIGIR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL, AL SER NECESARIO LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PONGA DE MANIFIESTO LA INSUFICIENCIA O AUSENCIA DE BIENES DE LA DEUDORA PRINCIPAL.

El artículo 26, fracción X, del Código Fiscal de la Federación señala que son responsables solidarios con los contribuyentes, los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían dicha calidad "en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma", exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos referidos en los incisos a) a d) de la fracción III del mismo numeral, entre los que se encuentra la desocupación del local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente, en términos del reglamento del propio código. De esta manera, el precepto invocado es claro al señalar que la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas no se configura de manera general, es decir, no abarca la totalidad del crédito tributario, ya que debe comprender exclusivamente la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes del deudor principal. Lo anterior evidencia la necesidad de tramitar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de la persona moral, con el objeto de poner de manifiesto a cuánto ascendió el valor o monto de dichos bienes o, en su caso, la ausencia de los mismos, para estar así en condiciones de exigir al deudor solidario el adeudo no garantizado. En estas condiciones, el hecho de que exista la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas de la persona moral en el caso indicado, no actualiza simultáneamente el derecho de la autoridad hacendaria para exigir el pago del crédito a dichos responsables como si se tratara de una solidaridad general u ordinaria, pues para ello es necesario que previamente se lleve a cabo el procedimiento que ponga de manifiesto que no existen bienes de la deudora principal que puedan ser materia de ejecución o que éstos son insuficientes para cubrir el adeudo pues, de lo contrario, se haría nugatorio lo previsto en el artículo 26, fracción X, invocado, en el sentido de que los responsables solidarios de la deudora principal solamente deben responder por la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de aquélla.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO.

Amparo directo 105/2018. 18 de febrero de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Javier Sánchez Martínez. Secretario: Iván Güereña González.

Esta tesis se publicó el viernes 12 de julio de 2019 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Tesis: II.3o.A.52 A (10a.)	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	Décima Época	2003752	1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3	Pag. 2106	Tesis Aislada(Administrativa)	

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. PROCEDIMIENTO PARA DETERMINARLA RESPECTO DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS DE UNA EMPRESA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 26, FRACCIONES III Y X, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

El monto total de un crédito fiscal adeudado por una empresa contribuyente no puede exigirse a uno de sus socios bajo el argumento de la solidaridad fiscal; ciertamente, este tipo de responsabilidad extiende la obligación de pago al patrimonio del socio o accionista de la sociedad deudora e incluso la constituye en un garante del cumplimiento de la obligación fiscal responsabilizándolo de la deuda tributaria con su propio patrimonio; sin embargo, la solidaridad fiscal de los socios o accionistas de una empresa no opera automáticamente, sino que antes deben seguirse ciertos pasos por parte de la administración tributaria. Consecuentemente, el procedimiento a seguir en ese supuesto es el siguiente: I. Debe determinarse un crédito fiscal a cargo de una persona moral cuyo capital se conforme por las participaciones de socios o accionistas; II. Deberá presentarse alguno de los supuestos de hecho por parte de la empresa contribuyente previstos en el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es decir, que: a) no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; b) cambie su domicilio sin dar el aviso debido; c) no lleve contabilidad, la oculte o la destruya, y d) desocupe el lugar en donde manifestó que tendría su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente; III. Previo a proceder a responsabilizar solidariamente a los socios, el fisco deberá determinar el valor de los bienes de la empresa; IV. Si fuera el caso que fueran suficientes, el crédito será enterado con éstos y, V. Sólo si no fueran suficientes para cubrir el adeudo, lo cual tendría que encontrarse debidamente comprobado, se podrá exigir directamente a los socios el pago del crédito, siempre y cuando se tenga en cuenta: a) que esta responsabilidad solidaria sólo será efectiva para cubrir la parte del adeudo que no alcance a ser pagado con los bienes de la empresa; y b) que ese diferencial, al momento de ser ejecutado, no exceda la participación del socio en el capital de la empresa.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 116/2011. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 1 de diciembre de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Enrique Orozco Moles.

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 el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración

en la que conste el pago del impuesto correspondiente. El importe del impuesto sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales. (Fracción sin modificaciones).

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. **Fracción adicionada DOF 20-12-1991**

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 inventarios 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. **Fracción adicionada DOF 20-12-1991** Por el impuesto que cause a partir del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

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. **Fracción adicionada DOF 20-12-1991**

XV. *La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley*

del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan. **Fracción reformada DOF 9-12-2013**

Texto Anterior	Reforma 2020
<p>XVI. Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por la diferencia de impuesto que resulte de conformidad con lo establecido en el artículo 8o., fracción V, de dicho ordenamiento, cuando el precio de enajenación de dichos bienes realizada por el contribuyente, sea superior en más de un 3% del precio de venta del detallista registrado por los fabricantes, productores, envasadores e importadores de conformidad con la citada Ley.</p>	<p>XVI. (Se deroga). <i>Fracción derogada DOF 31-12-1999</i></p>

XVII .Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate. Hasta por el monto de dichas contribuciones causadas, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate. La responsabilidad se configura cuando se presenta alguno de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar aviso correspondiente, siempre que dicho cambio se efectuó después de que se le hubiere notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

- c) No se lleve contabilidad, la oculte o destruya.
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

(Fracción sin modificaciones)

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo. Por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

(Fracción sin modificaciones)

Respecto del último párrafo del citado artículo, existe también una Tesis aislada en materia administrativa:

Tesis:	Semanario Judicial de la Federación	Octava Época	211897	1 de 1
Tribunales Colegiados de Circuito	Tomo XIV, Julio de 1994	Pag. 784	Tesis Aislada (Administrativa)	

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTICULO 26 ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (artículos 71 y 76 de I Código Fiscal de la Federación, y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar).

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 17/89. Industrias Revólver, S.A. 5 de diciembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

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 los actos u omisiones propios

Responsabilidad Solidaria en las Reformas Fiscales 2020

El pasado 15 de octubre de 2019 el Congreso de la Unión, en específico la *Cámara de Diputados*, aprobó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, en materia de comprobantes fiscales falsos, el cual fue publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 8 de noviembre de 2019. Con estas reformas se robustece la función fiscalizadora y las sanciones a las que se haga acreedor el contribuyente que caiga en alguna de las conductas que contemplan las leyes fiscales y penales. En el Capítulo II de este trabajo he abordado la diferencia entre infracciones y delitos.

CAPÍTULO IV

DERECHO COMPARADO

Responsabilidad Solidaria Fiscal en el Sistema Tributario de Italia

Antecedentes

Italia es un país con un sistema republicano, democrático y laico. Desde 1946, cuando su monarquía fue sustituida por un referéndum popular, Italia se conduce políticamente por un parlamento democrático representativo.

El Gobierno es un órgano constitucional, que integra a órganos autónomos y con funciones específicas. Está conformado por un Presidente quien es el facultado para nombrar al Primer Ministro y a los Ministros propuestos por este último.

La organización del Gobierno también puede ser más articulada que la esencial definida en la Constitución. Esta estructura puede ser integrada por el Vicepresidente del Consejo, por los Ministros sin cartera (llamados así porque no tienen la responsabilidad de un ministerio) y por los Secretarios de Estado quienes, a su vez, ayudan a los Ministros en sus actividades, ejerciendo los poderes expresamente delegados por ellos. A diferencia de los Ministros sin cartera, que son miembros del Consejo de Ministros, los Subsecretarios no participan en las reuniones del Consejo, con la única excepción del Subsecretario del Primer Ministro, a quien se le confían las funciones de Secretario del Consejo de Ministros. (Governo Italiano Presidenza del Consiglio dei Ministri, s.f.)

Se divide en cinco grandes zonas políticas, veinte regiones administrativas, ciento diez provincias y ocho mil ciento un municipios.

Italia junto con Bélgica, República Federal de Alemania, Francia, Luxemburgo y los Países Bajos crearon la Comunidad Europea del Carbón y el Acero (CECA) en 1951, antecedente de la actual Unión Europea.

En 1957 la CECA se transformó en la Comunidad Económica Europea (CEE) y la (Comunidad Europea de la Energía Atómica o EURATOM) tras la firma del Tratado de Roma. Más tarde, en 1993 la CEE se convirtió en la “Unión Europea” (UE) tras la firma del Tratado de Maastricht. A partir de estas fechas Italia ha participado en todos los tratados de la Unión Europea y en todas las asambleas.

Derecho Positivo en materia tributaria

El derecho tributario italiano nunca ha sido objeto de codificación porque una materia sujeta frecuente a cambios como la tributaria no puede ser contenida en un acto normativo estable como es un código a las exigencias de los ordinarios de la manera sistemática de leyes vigentes provee por la emanación de textos únicos (El Derecho Tributario se reordena por textos únicos)

El texto único a diferencia del código no puede ser un enorme nuevo pero que une a los vigentes coordinándolos orgánicamente y aportando las modificaciones que se hacen necesarias para una racional ordenación de la materia. Los textos únicos se transforman por decreto legislativo del Gobierno por delegación del Parlamento.

Los Estados miembros de la Unión Europea deben armonizarse entre sí, la legislación fiscal no sólo debe ajustarse a los principios constitucionales dice como estado debe adaptarse también a las exigencias de armonización que se derivan de la integración económica y monetaria en el mercado comunitario.

Para lograr un mercado interior europeo sin condicionamientos debate es fundamental que las actividades productivas en cualquier Estado estén localizadas y que tengamos la misma capacidad para hacer frente a las carencias individuales. Y ellos evitan el tratamiento fiscal de los servicios pueden alterar la competencia normal en el mercado europeo creando obstáculos o preferencias injustificados, por esta razón, está prohibido aplicar a los productos procedentes de otros Estados miembros impuestos más elevados que a los productos nacionales, o conceder a las empresas nacionales ayudas que puedan falsear la competencia.

Armonizar no significa suprimir todas las diferencias, sino eliminar las que provocan distorsiones.

El hecho de que la armonización fiscal sea una condición esencial para el funcionamiento irregular del mercado único europeo no significa que los sistemas fiscales deban unificarse de manera uniforme, sino que deberán eliminarse las divergencias que puedan crear distorsiones de la competencia y la localización de la actividad productiva en la libre circulación de las inversiones.

La armonización afecta tanto a los impuestos indirectos como a los directos

La armonización se basa en directivas comunitarias relativas a los impuestos indirectos, el IVA, los impuestos sobre consumos específicos y los impuestos sobre el volumen de negocios de las operaciones de sociedades, y los impuestos directos, a la fiscalidad de las rentas de las sociedades y de las rentas del capital.

Sistema tributario

El sistema tributario en Italia se conforma por un conjunto de tributos (impuestos y gravámenes que integran el fisco) y por las leyes que lo regulan. El sistema tributario italiano se rige por el Derecho Tributario.

Los términos *tributo*, *impuesto*, *tasa* y *contribución* pueden ser sinónimos y usados indistintamente en un lenguaje coloquial; sin embargo, en el lenguaje jurídico son términos técnicos que no necesariamente son sinónimos. El legislador presupone sus nociones, por lo que es necesario asumirlas en el sentido que se les atribuye en la tradición doctrinal y jurisprudencial. (Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario 1. Parte Generale, 2017).

Aunque el término impuesto no tiene una definición propia, ésta se le atribuye a quien la interprete. No obstante y para que exista una idea de cuáles pueden ser los elementos que nos permitan otorgarle el significado adecuado se toman en cuenta la doctrina y la intención del legislador.

Los impuestos se clasifican en dos tipos: los directos y los indirectos. Los impuestos directos afectan el ingreso general del contribuyente mientras que los indirectos afectan a la producción y a los servicios específicos que tienen mayor demanda.

Así como los impuestos que representan un ingreso al Estado tienen una clasificación específica, también los egresos logran una categorización específica, el Sistema Financiero Italiano los divide en divisibles e indivisibles.

Los gastos públicos indivisibles abarcan a toda la comunidad, por ejemplo el servicio de Defensa Nacional y la forma de financiar estos ingresos es a través de los impuestos. Los gastos públicos divisibles engloban a aquellos que pueden dividirse individualmente, por ejemplo la Educación y a su forma de financiar este tipo de erogaciones se les llama tasa.

Los diferentes ingresos del Estado proceden de:

- La utilización de activos.
- La realización de actividades económicas.
- Las participaciones en el capital.
- El pago de sanciones a partir de la adquisición.
- La recaudación de impuestos. (Russo, Fransoni, & Castaldi, 2014)

Clasificación de las contribuciones

Se denomina contribución o tributo especial el tipo particular de tributo que presupone el enriquecimiento (aumento del valor inmobiliario) que determinadas categorías de sujetos representan de la ejecución de una obra pública destinada, por sí misma, a la colectividad.

(Guastini, 2006)

El impuesto se distingue de la tasa porque el primero se caracteriza por la existencia de un vínculo entre el sujeto pasivo sin ninguna relación específica con una actividad del organismo público.

La tasa se distingue del impuesto porque se desprende de un acto o una actividad pública, es decir, se adopta una medida o la prestación de un servicio que se refieren específicamente a un determinado sujeto pasivo. Existen tasas relacionadas con la adopción de actos o medidas administrativas y tasas relacionadas con la prestación de un servicio público

En Italia, la fiscalidad ha sido un materia que se desprende del ámbito financiero, además de que los juristas italianos ejercieron la influencia de la doctrina alemana del derecho público que caracterizaba el tributo como expresión de soberanía.

El Sistema se integra por la recaudación, en una parte general, de los siguientes impuestos:

- Impuestos directos que gravan la renta global del contribuyente.
- Impuestos indirectos que afectan la producción y el intercambio de bienes.
- Tasas.- Son contribuciones pagadas por los ciudadanos que utilizan servicios específicos que requieren

El sistema tributario italiano vigente prevé impuestos estatales e impuestos regionales y/o locales. Esto se traduce en:

1. Tres impuestos directos personales (2017):

1.1. L'IRPEF.- *Imposta sul Reddito delle PErsone Fisiche* El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto directo, personal, progresivo y general. Actualmente está regulado por el texto único de los impuestos sobre la renta, publicado por Decreto Presidencial del 22 de diciembre de 1986 n. 917.

1.2. L'IRES.- *Imposta sul REddito delle Società* Impuesto sobre la Renta Corporativo es un impuesto proporcional y personal que se obtiene mediante la aplicación de un tipo único, cuya cuantía, variada a lo largo de los años, se fija en el 24%, por la Ley de Estabilidad de 2016.

El IRES, creado por el Decreto Legislativo no 344/2003, sustituyó al impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (IRPEG) y entró en vigor efectivamente el 1 de enero de 2004.

1.3. El IRI.- *Impuesto sobre la renta de las empresas*. Es un impuesto opcional que nace con el objetivo de armonizar el sistema fiscal y favorecer la patrimonialización de las pequeñas y medianas empresas. La ley de presupuesto 2017 (ley n. 232/2016), al art. 1 commi 547 y 548, ha introducido un nuevo artículo en el TUIR (Texto Legal de los Impuestos sobre la Renta) -el 55bis- que lo regula.

En particular, podrán optar por la aplicación del IRI las empresas sujetas al IRPF y, por lo tanto:

- Los empresarios individuales.
- Las sociedades colectivas y las sociedades comanditarias simples (GSC Consulting Group, s.f.)

2. Un Impuesto general sobre el valor Agregado (IVA) aplicado al intercambio de servicios de bienes. El IVA alcanza la tributación indirecta general sobre el comercio y sobre el consumo ya que el tributo alcanza en un amplio campo de aplicación porque grava todos los suministros de bienes y servicios.

3. Los impuestos especiales sobre la fabricación y venta de productos de consumo (*accisa* -impuesto especial-). Estos impuestos especiales son de carácter indirecto y aplica para categorías específicas de productos y se adicionan en la cantidad y no en el precio; por ejemplo, la venta de la producción de ciertos tipos de bienes como las bebidas alcohólicas, petróleo y tabacos trabajados.

Estos impuestos especiales toman mayor fuerza para bienes importados de territorios no pertenecientes a la Unión Europea.

En estos impuestos especiales también encontramos a los impuestos transferidos (*Imposte sui trasferimenti*), se trata de impuestos sobre transmisiones patrimoniales que gravan los actos jurídicos que producen modificaciones cualitativas o cuantitativas de los activos. Los principales impuestos de este tipo son el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el impuesto sobre donaciones, Impuesto hipotecario, y el impuesto catastral. Las transferencias gratuitas están sujetas al impuesto de sucesiones debido a fallecimiento y donación.

4. Contribuciones propias de las regiones y de los entes locales. En Italia, la provincia es una división administrativa de nivel intermedio entre el municipio (*comune*) y la región (*regione*). Actualmente hay 110 provincias en Italia.

La fiscalidad regional y local incluye todos los impuestos que son competencia de las regiones, municipios y provincias. Los tributos regionales, según el art. 7 de la ley n. 42 de 2009, en materia de federalismo fiscal, son:

- Impuestos propios derivados, establecidos y regulados por leyes estatales, cuyos ingresos se atribuyen a las regiones.
- Adiciones sobre las bases imponibles de los impuestos del Estado;
- Contribuciones propias establecidas por las regiones en virtud de sus propias leyes en relación con los requisitos que no están ya sujetos a imposición fiscal.

Los contribuyentes y los operadores del sector pueden acceder a información y servicios sobre los principales impuestos y tasas regionales, provinciales y municipales, y conocer la normativa estatal y regional en la materia, así como los reglamentos, los tipos y tarifas adoptados por cada entidad territorial.

Los tributos de los municipios y de las provincias, según el art. 12 de la Ley no 42 de 2009, se establecen en la Ley estatal que define sus requisitos, los sujetos

pasivos y las bases imponibles. Los tipos de referencia aplicables a todo el territorio nacional están fijados por la ley que, respetando la autonomía reglamentaria, garantiza una flexibilidad adecuada.

El impuesto regional adicional al IRPEF que se aplica a las personas físicas que residen en el territorio regional es un impuesto autónomo regulado por las leyes regionales que no están sujetas a los demás impuestos.

Los impuestos propios de los municipios y de las provincias se rigen por leyes estatales que definen el supuesto, el sujeto pasivo, la base imponible y la tasa de referencia, esta última puede variar dentro de ciertos límites de las regulaciones municipales. El sistema tributario municipal se basa en el IUC (Imposta única comunale) y tiene una estructura particular compuesta en que se divide en tres impuestos:

- IMU. *Imposta Municipale Propia*.-Impuesto municipal propio también sobre el impuesto a la propiedad de bienes inmuebles y propiedades existentes en el área municipal. Se aplica a la tenencia de edificios (tiene algunas exclusiones), de superficies edificables y de terrenos agrícolas, y se causa por el propietario o por el titular de otro derecho real (usufructo, uso, vivienda, enfiteusis, superficie), por el concesionario en caso de concesión de terrenos estatales y por el arrendatario en caso de arrendamiento financiero.
- TASI. *Tributo per i servizi indivisibili*.- Impuesto de servicios indivisibles que financia servicios colectivos en general. Se aplica a la tenencia de cualquier tipo de edificios (con algunas excepciones) y de zonas edificables, con exclusión de las tierras agrícolas.

El TASI es causado por el titular del derecho real y, en el caso de que el inmueble esté ocupado por un sujeto distinto del mismo, el ocupante también

deberá pagarlo en la medida establecida por el municipio (entre el 10 % y el 30 % del impuesto total causado).

- TARI. *Tassa sui rifiuti*.- El impuesto sobre los residuos es el impuesto que se destina a financiar los gastos del servicio de recolección y eliminación de residuos.

Principios constitucionales de las Contribuciones

Los principios fundamentales del sistema tributario italiano se establecen los artículos 23, 53 y 75. Tres competencias legislativas del Estado de la región en materia fiscal se establecen en los artículos 117 y 119.

El artículo 23 de la Constitución consagra el principio de reserva de la ley, según el cual ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino por debajo de la ley.

“ ...

Articolo 23

Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

...”

“ ...

Artículo 23.- No podrá imponerse ninguna prestación personal o patrimonial, salvo si así lo exige la ley.

...

De acuerdo con el Tribunal Constitucional, el principio de reserva de ley en materia tributaria se refiere a que el legislador debe señalar el lugar en el que el servicio gravado. La protección del contribuyente (la ley del 112/2000) "Estatuto del contribuyente" prohíbe a la institución de nuevos tributos, por vía procedimental, mediante decretos-ley.

Otro de los principios en materia tributaria que contempla la Constitución es el de progresividad. De acuerdo con el artículo 53, se establece que los criterios que deben contemplar los legisladores deben ser la universalidad de la imposición y la progresividad del sistema adaptándose la capacidad contributiva. El artículo nos afirma que todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva.

"...

Articolo 53

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

..."

"...

Artículo 53.-

Todos están obligados a participar en los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva.

El sistema fiscal se fundamenta en criterios de progresividad

....”

El Referéndum

El referéndum legislativo previsto por la Constitución italiana presenta tres características principales

- La iniciativa se atribuye principalmente a una fracción del cuerpo electoral (500.000 electores);
- El tipo de decisión que puede adoptarse mediante referéndum, que sólo puede tener carácter derogatorio;
- Los límites a las materias sobre las que puede celebrarse el referéndum.

Tienen derecho a participar en el referéndum todos los ciudadanos llamados a elegir la Cámara de Diputados. La propuesta sometida a referéndum se aprobará si ha participado la mayoría en la votación y si se alcanza la mayoría de los votos válidamente expresados.

La ley determina las modalidades del referéndum. (Olivetti, Enero 2007)

“ ...

Articolo 75

E` indetto *referendum* popolare [cfr. art. 87 c. 6] per deliberare l'abrogazione, totale o parziale, di una legge o di un atto avente valore di legge [cfr. artt. 76, 77], quando lo richiedono cinquecentomila elettori o cinque Consigli regionali.

Non è ammesso il *referendum* per le leggi tributarie e di bilancio [cfr. art. 81], di amnistia e di indulto [cfr. art. 79], di autorizzazione a ratificare trattati internazionali [cfr. art. 80].

...”

“ ...

Artículo 75.- El referéndum popular se llama [cf. art. 87 c. 6] para resolver la derogación, total o parcial, de una ley o de un acto que tenga el valor de una ley [cf. art. 76, 77], cuando quinientos mil votantes o cinco Consejos regionales.

No se admite el referéndum por las leyes fiscales y presupuestarias [cf. art. 81], de amnistía y de indulto [cf. art. 79], de autorización para ratificar tratados internacionales [cf. art. 80].

...”

El artículo 117 atribuye al Estado, en colaboración con las regiones, la función de determinar los principios generales que debe cumplir la normativa estatal regional en materia fiscal (Coordinación de las finanzas públicas entre el Estado y las regiones).

“ ...

Articolo 117

La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali...

...”

“ ...

Artículo 117

La potestad legislativa es ejercida por el Estado y las Regiones respetando la Constitución, así como las obligaciones derivadas del ordenamiento comunitario y de las obligaciones internacionales.

...”

En este artículo también se especifican las materias de legislación concurrente. Las materias que no se encuentren expresamente reservadas en este artículo, corresponde a las Regiones la potestad legislativa.

El artículo 119 reconoce a las regiones el poder de fijar sus propios impuestos (Autonomía impositiva de las regiones)

“ ...

Articolo 119

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

...”

“ ...

Artículo 119

Los Municipios, las Provincias, las Ciudades metropolitanas y las Regiones tienen autonomía financiera de entrada y de gasto, respetando el equilibrio de sus presupuestos, y contribuyen a garantizar el respeto de las limitaciones económicas y financieras derivadas del ordenamiento de la Unión Europea.

Los Municipios, las Provincias, las Ciudades metropolitanas y las Regiones tienen recursos autónomos. Establecen y aplican sus propios impuestos e ingresos, en armonía con la Constitución y según los principios de coordinación de las finanzas públicas y del sistema fiscal. Disponen de coparticipaciones en el producto de impuestos fiscales atribuibles a su territorio.

La ley del Estado crea un fondo de compensación, sin limitaciones de destino, para los territorios con menor capacidad fiscal por habitante.

...”

Fuentes del Derecho Tributario

El Estatuto de los Derechos del Contribuyente

El documento denominado “Estatuto de los Derechos del Contribuyente” establece disposiciones en materia fiscal, fue aprobado el 27 de julio del 2000.

Las disposiciones del Estatuto se dividen en dos grupos: el primero se refiere a su fundamento, es decir, la ley fiscal, mientras que el segundo regula la relación fiscal-contribuyente. El Estatuto es una ley como las demás.

El Estatuto también se encuentra correlacionado con el art. 2 (claridad y transparencia de las disposiciones fiscales), art. 3 (Eficacia temporal de las leyes fiscales) y el art. 4 (Uso del decreto de ley fiscal) de la Constitución.

El decreto ley, decreto legislativo o decreto delegado.

El decreto ley se materializa como una atribución exclusiva del Poder Legislativo quien posee la potestad de concebir normas que se encuentran en el mismo rango que una Ley. Se trata de una excepción constitucional.

Sin embargo, el decreto delegado a menudo ha dado lugar a abusos marcados por la superación de los límites establecidos en la Constitución, este es el caso:

- De las delegaciones tan amplias que tienen que deducir los principios y criterios directivos de la legislación anterior o incluso del sistema en su conjunto.
- De los llamados *proxies* (En blanco), porque carecen de la indicación de principios y directrices reales.
- Del establecimiento de términos demasiado amplios para el ejercicio del poder legislativo delegado.
- Del ejercicio reiterado del poder legislativo delegado, a través de la emisión de decretos complementarios y correctivos (el llamado fenómeno de la delegación permanente). (Carpentieri, 2014)

Hay muchas razones para el uso de decretos fiscales: si se establece o aumenta un impuesto al consumo, es necesaria una disposición rápida y sin previo aviso para evitar el acaparamiento de los géneros afectados; se siente la misma necesidad cuando se introducen reglas contra la elusión, pero evite la prisa por implementar los comportamientos específicos. (Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario 1. Parte Generale, 2017)

Las instancias reguladoras en el ámbito fiscal tienen el objetivo de ampliar el abanico de sujetos pasivos obligados al pago de un impuesto para que el Estado tenga una mayor efectividad recaudatoria. Es muy importante enfatizar la diferencia entre Solidaridad y Sustitución.

Se habla de solidaridad cuando la Ley identifica a una o más personas además del contribuyente principal que originó el tributo y lo obliga conjuntamente a responder por la obligación originada.

La sustitución aplica cuando, reconociendo al sujeto que origina el hecho imponible, se transfiere a otro u otros la obligación original del sujeto a quien sustituye (n).

La solidaridad es una figura que favorece al sujeto activo de la obligación, ya que garantiza el pago de la totalidad de su crédito, ya que puede solicitar que se extinga la obligación a todos, a alguno o solo a uno de los codeudores.

En Italia, existen dos tipos de solidaridad:

Solidaridad Conjunta (Paritética)

La solidaridad conjunta se refiere a que el acreedor puede exigir el cumplimiento de la obligación a todos los codeudores. Los efectos de cobro para cada uno de los sujetos es plena y unitaria a través de un vínculo solidario que los conecta entre sí, aunque cada sujeto quede obligado de forma autónoma e independiente de los demás.

La administración Financiera puede ejercer acciones de cobro a cualquiera de ellos en su conjunto. El cumplimiento de uno libera a los demás del pago. Ejemplo de este tipo de solidaridad puede ser el impuesto de timbre o el impuesto de sucesiones.

Anteriormente existía el término “Supersolidaridad”, el cual consistía en que el acto tributario realizado por o en contra de un deudor solidario también era válido para todos los demás; por ejemplo si una notificación se realizaba a sólo uno de ellos, se volvía definitivo para todos los demás co-obligados aunque nunca se hubiesen enterado de la existencia de ese acto administrativo. En 1968 la Corte Constitucional intervino y declaró como inconstitucional a la supersolidaridad.

Solidaridad Dependiente

La solidaridad dependiente se basa en que, aunque exista mancomunidad, se garantice el cumplimiento de la obligación principal.

La obligación solidaria dependiente impone la obligación de pagar el impuesto sobre un sujeto completamente ajeno a la manifestación de capacidad contributiva que generó la deuda tributaria.

Los casos de responsabilidad fiscal en el sistema tributario italiano son variados, algunos ejemplos de ello son: Los notarios, agentes judiciales (Art. 10 del T.U., al impuesto sobre las sucesiones; herederos y los legatarios, también para sus representantes legales, los administradores de la herencia y los administradores de la herencia y los ejecutores de la herencia a quienes el art. 28 del d.lgs. n. 346/1990 les confiere la obligación de declarar.

En todos estos ejemplos, la responsabilidad está subordinada a la situación conexas entre el sujeto pasivo y el responsable.

La sustitución de impuestos

La Sustitución de Impuestos es una figura que se da cuando un sujeto, por disposición de Ley, está obligado a pagar en sustitución de otro u otros por situaciones relacionadas con el crédito del deudor principal.

Este trabajo de investigación se enfoca en el tema de las retenciones realizadas y que solidariamente debe enterar y pagar el retenedor, así que en Italia, si comparamos un poco este tema con México, la sustitución sería la figura más similar.

La sustitución tributaria italiana crea una serie de hipótesis respecto a la ilegalidad de las retenciones realizadas. Por ejemplo:

- 1.- El sustituto no efectuó la retención pero realizó el pago de la contribución. En este supuesto, al sustituto no se le sancionará.
- 2.- El sustituto no hizo la retención y tampoco pagó el monto correspondiente. En este caso se le impondrá una multa por declaración omitida, pago omitido y retención omitida.
- 3.- El sustituto realizó la retención pero no enteró el monto al Estado; por tanto, el que originó el impuesto se considera obligado solidario al pago del impuesto. La persona reemplazada también estará sujeta a la potestad de la tasación y a todas las sanciones.

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

Antecedentes

Este caso práctico versa sobre la terminación laboral de un trabajador que se encuentra inscrito el régimen fiscal de sueldos y salarios. Este trabajador se va de su centro de trabajo por despido injustificado por lo que es necesaria la intervención de la autoridad laboral para mediar el conflicto entre el patrón y el trabajador. Por cuestiones de confidencialidad, aunque el caso que presento es real, resulta necesario mantener ocultos los datos personales del contribuyente.

Durante un juicio ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje con sede en la Ciudad de México, el trabajador demanda la reinstalación a su puesto de trabajo en las mismas condiciones en las que venía laborando al momento del despido.

En atención al Laudo que se dictó el día 23 de febrero de 2017 y de conformidad al artículo 945 de la Ley Federal del Trabajo, mismo que señala el plazo para el cumplimiento de la sentencia.

Derivado de la inminente ejecución del Laudo, el 17 de octubre de 2018, el patrón y el trabajador celebraron un Convenio en Modalidad de Pago de Laudo. En ese instrumento jurídico se establecieron las condiciones y el monto que recibiría el trabajador; el monto en numerario quedaría de la siguiente forma:

Forma de Pago	Cheque Nominativo	Fecha:	15 de octubre de 2018.
Cantidad	\$ 3'769,015.00		
I.S.R.	\$ 1'169,015.00	Neto a Recibir	\$2'600,000.00
A cargo de:	INSTITUCION DE BANCA MÚLTIPLE MÉXICO		

Acompañando al Convenio, se hizo entrega de la Constancia de Sueldos y Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidio para el Empleo en la que se acredita la retención de \$ 1'169,015.00 (UN MILLÓN CIENTO SESENTA Y NUEVE MIL QUINCE PESOS 00/100 M.N.).

De la materia laboral al tema fiscal

El 25 de abril de 2019 se presenta la Declaración del Ejercicio de Impuestos Federales para el Ejercicio Fiscal 2018, en la cual constan los datos de los retenedores que tuvo el contribuyente. Sólo uno de ellos es el que nos interesa analizar en este caso práctico por ser el responsable solidario que no enteró ni pago la retención realizada al contribuyente.



DECLARACIÓN DEL EJERCICIO DE IMPUESTOS FEDERALES



RFC:
 Nombre:

Tipo de declaración: Normal
 Período de la declaración: Del Ejercicio Ejercicio: 2018
 Número de operación: Fecha y hora de presentación: 25/04/2019

SUELDOS Y SALARIOS

INGRESO ANUAL	<input type="text" value="3,952,518"/>			
RFC DEL RETENEDOR	NOMBRE, DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	INGRESO EXENTO	INGRESO ANUAL	SUBSIDIO EMPLEO
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="0"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="0"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text" value="65,286"/>	<input type="text" value="3,769,015"/>	<input type="text"/>
INGRESOS EXENTOS	<input type="text" value="77,972"/>			
INGRESOS ACUMULABLES	<input type="text" value="178,974"/>			
INGRESOS NO ACUMULABLES	<input type="text" value="3,695,572"/>			
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	<input type="text" value="0"/>			
IMPUESTO RETENIDO	<input type="text" value="1,190,459"/>			

RETENCIONES

RFC DEL RETENEDOR	SUELDOS Y SALARIOS MONTO DE RETENCIONES	RETENCIONES ISR
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text" value="3,769,015"/>	<input type="text" value="1,169,015"/>

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

INGRESOS ACUMULABLES	<input type="text" value="178,974"/>
DEDUCCIONES PERSONALES	<input type="text" value="0"/>
BASE GRAVABLE	<input type="text" value="178,974"/>
ISR CONFORME A LA TARIFA ANUAL	<input type="text" value="22,707"/>

La respuesta de la autoridad es rechazar la solicitud de devolución del saldo a favor que resultó de la presentación de la Devolución Automática. Para poder ampliar la información y documentación presentada a la Servicio de Administración Tributaria, el contribuyente presenta una solicitud de Devolución de forma manual mediante el Buzón Tributario. Se presenta el 13 de mayo de 2019 y la respuesta llega el 5 de julio de 2019, reafirmando el sentido de la primera respuesta, es decir, negando la devolución del saldo a favor con el argumento de sólo conocer que sólo dos de los tres retenedores del contribuyente reportaron el ingreso anual por sueldos y salarios. Es decir, el responsable solidario de acuerdo a la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, incumplió con la obligación de enterar y pagar la retención realizada al contribuyente y por eso el SAT manifiesta que en sus registros no obra ningún reporte por esos ingresos que el contribuyente declara en el ejercicio fiscal de 2018.

En la mecánica de cálculo realizada por la autoridad fiscal sólo toma en cuenta los ingresos reportados por los otros dos retenedores que sí cumplieron con su obligación de realizar el entero y pago de las retenciones realizadas al contribuyente.

El 5 de julio de 2019, mediante Buzón Tributario, la autoridad fiscal notifica al contribuyente sobre la resolución a la solicitud de Devolución de saldo a favor para el Ejercicio Fiscal 2018.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"

Oficio: [REDACTED]
Exp. [REDACTED]
R.F.C. [REDACTED]
[REDACTED]

Asunto: Se resuelve trámite de solicitud de devolución.

Tlalnepantla de Baz Estado de México, a 05 de julio de 2019

2019, Año del Caudillo del Sur, Emiliano Zapata.



Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2" con sede en México, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, fracciones VII y XVIII, y 8 fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XIV, inciso b, y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; así como en los artículos 22 párrafo primero, 23 párrafo quinto y 33 último párrafo del Código Fiscal de la Federación; emite la presente resolución conforme a lo siguiente :

ANTECEDENTES

Con fecha 13 de mayo de 2019, el contribuyente [REDACTED] presentó solicitud de devolución Saldo a Favor por concepto de ISR Personas Físicas, en cantidad de \$699,153.00, determinado en el periodo de Del Ejercicio, del ejercicio 2018, recibida por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México la cual se le asignó el número de control [REDACTED]

CONSIDERANDOS

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, esta autoridad tiene la facultad de hacer uso de la información que conste en los documentos o expedientes que tenga en su poder para motivar las resoluciones, es decir, podrá utilizar la información que obra en sus expedientes para verificar la procedencia o improcedencia de la devolución.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



Del análisis efectuado a la documentación que anexo a su solicitud de devolución y de la información que se encuentra registrada en los Sistemas Institucionales de esta Administración, se observó que presentó Declaración Anual Normal del ejercicio fiscal 2018, de fecha 25 de abril de 2019, en la que manifestó haber obtenido de sus retenedores



ingreso acumulable de \$3,703,729.00, y un impuesto retenido por \$1,169,015.00, sin embargo, en la consulta por sueldos y salarios acumulado anual total-ejercicio 2018, se conoció que solo dos de los retenedores con reportaron un ingreso anual por sueldos y salarios de ingresos acumulables en cantidad de y un impuesto retenido por datos que no considero para el cálculo de su devolución.

R.F.C	INGRESOS POR SUELDOS, SALARIOS Y CONCEPTOS ASIMILADOS	INGRESO ACUMULABLE	IMPUESTO RETENIDO
TOTAL			

La autoridad fiscal así como los particulares se encuentran obligados a interpretar de manera estricta las disposiciones de carácter fiscal, que establezcan cargas o excepciones sin que de tal interpretación se obtengan beneficios adicionales que perjudiquen la armonía tributaria, en esa tesitura, las contribuciones se causaran conforme a cada situación jurídica concreta o de hecho prevean la disposiciones de carácter fiscal vigentes durante el lapso en que ocurran y corresponde a los propios contribuyentes su determinación, sin que de la misma se pretenda obtener un lucro indebido que perjudique el erario público federal, ello con fundamento en lo dispuesto por los artículos 5º primer párrafo y 6º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

ARTÍCULO 5.- "...Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"

contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes al de su causación.

De este modo, aun cuando el contribuyente se determine de manera independiente las contribuciones a su cargo, estará obligado a seguir las bases y mecánica establecida, toda vez que las disposiciones fiscales son de aplicación estricta, no dejando al causante la posibilidad de realizar un procedimiento ajeno al que se instaura en la propia legislación fiscal, luego entonces, si dicho impuesto se calcula de forma distinta a la establecida en las disposiciones, significa dar un trato preferencial al contribuyente lo cual agravia los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en la fracción IV del artículo 31 de nuestra carta magna, dejando al resto de los contribuyentes en una situación de inequidad tributaria.

El Artículo 94 de la LISR, establece que, se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos y anticipos, que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario, cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior, representen más del 50% del total de los ingresos obtenidos por los conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio, si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los

Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



conceptos a que se refiere la fracción II del artículo 100 de esta Ley. En el caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

- V.** Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.
- VI.** Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, por las actividades empresariales que realicen, cuando comuniquen por escrito a la persona que efectúe el pago que optan por pagar el impuesto en los términos de este Capítulo.
- VII.** Los ingresos obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

El ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en el que el contribuyente ejerza la misma y el precio establecido al otorgarse la opción.

Cuando los funcionarios de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, tengan asignados automóviles que no reúnan los requisitos del artículo 36, fracción II de esta Ley, considerarán ingresos en servicios, para los efectos de este Capítulo, la cantidad que no hubiera sido deducible para fines de este impuesto de haber sido contribuyentes del mismo las personas morales señaladas.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior se calcularán considerando como ingreso mensual la doceava parte de la cantidad que resulte de aplicar el por ciento máximo de deducción anual al monto pendiente de deducir de las inversiones en automóviles, como si se hubiesen deducido desde el año en que se adquirieron, así como de los gastos de mantenimiento y reparación de los mismos.

El pago del impuesto a que se refiere este artículo deberá efectuarse mediante retención que efectúen las citadas personas morales.

Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las

Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

De conformidad con lo anterior y con el artículo 152 de LISR, que a la letra dice:

Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente:

TARIFA ANUAL				
Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija		Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$		\$
0.01	5,952.84	0.00		1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29		6.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91		10.88%
88,793.05	103,218.00	7,130.48		16.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47		17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37		21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05		23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41		30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82		32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81		34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81		35.00%

No será aplicable lo dispuesto en este artículo a los ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo.

Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo, se podrán efectuar los siguientes acreditamientos:

- I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



II. El impuesto acreditable en los términos de los artículos 5, 140 y 145, penúltimo párrafo, de esta Ley.

En los casos en los que el impuesto a cargo del contribuyente sea menor que la cantidad que se acredite en los términos de este artículo, únicamente se podrá solicitar la devolución o efectuar la compensación del impuesto efectivamente pagado o que le hubiera sido retenido. Para los efectos de la compensación a que se refiere este párrafo, el saldo a favor se actualizará por el periodo comprendido desde el mes inmediato anterior en el que se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta el mes inmediato anterior al mes en el que se compense.

Cuando la inflación observada acumulada desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización de las cantidades establecidas en moneda nacional de las tarifas contenidas en este artículo y en el artículo 96 de esta Ley, exceda del 10%, dichas cantidades se actualizarán por el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, se aplicará el factor de actualización que resulte de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente en el que se haya presentado el mencionado incremento.

Procedemos al cálculo del saldo.

DETERMINACION DEL IMPUESTO A FAVOR	
TOTAL DE INGRESOS NO ACUMULABLES	0.00
TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	166,316.00
MENOS DEDUCCIONES PERSONALES	0.00
BASE DEL IMPUESTO	166,316.00
MENOS LIMITE INFERIOR ARTICULO 152	144,119.24
INGRESO EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	22,196.76
POR TASA DEL IMPUESTO APLICABLE	21%
IMPUESTO MARGINAL	4,741.23
MAS CUOTA FIJA	15,262.49
IMPUESTO ARTICULO 152	20,003.72
SUBSIDIO PARA EL EMPLEO	0.00
IMPUESTO DEL EJERCICIO	20,003.72
MENOS TOTAL I.S.R. ACREDITABLE	21,444.00
NETO A FAVOR	1,440.00

Toda vez que su saldo a favor es en cantidad de \$1,440.00 correspondiente al ejercicio de 2018, esta Autoridad procede a devolver únicamente la cantidad de \$1,440.00, y no la que solicito en cantidad de \$699,153.00.



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



Es así que esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria:

RESUELVE

PRIMERO.- De conformidad con lo anterior y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 22 párrafos primero y séptimo, del Código Fiscal de la Federación, esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal, resuelve autorizar parcialmente la solicitud de devolución.

SEGUNDO.- La determinación de la cantidad a devolver se llevó a cabo conforme a lo siguiente:

Seleccione este texto para reemplazarlo

Tabla de INPC

	Mes anterior al más reciente	Año anterior al más reciente	Fecha publicación anterior al más reciente	INPC anterior al más reciente	Mes anterior al más antiguo	Año anterior al más antiguo	Fecha publicación anterior al más antiguo	INPC anterior al más antiguo	Factor de actualización informativo
INPC	May	2019	10/06/19	103.233	Mar	2019	10/06/19	103.476	1

Importe determinado:

Importe solicitado	\$699,153.00
Importe autorizado	\$1,440.00
Importe actualizado	\$1,440.00
Neto a devolver	\$1,440.00

TERCERO.- Notifíquese.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se le indica que la presente resolución es susceptible de impugnarse, por cualquiera de los siguientes medios:

- Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, cual deberá de presentarse a través del buzón tributario, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.18.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017", y en relación con el Resolutivo Sexto de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 19 de octubre de 2018."



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"

Se precisa que para el caso del recurso de revocación los contribuyentes no estarán obligados a presentar los documentos que se encuentren en poder de la autoridad fiscal, ni las pruebas que hayan entregado a dicha autoridad, siempre que indiquen en su promoción los datos de identificación de esos documentos o pruebas del escrito en el que se citaron o acompañaron y la Unidad Administrativa del Servicio de Administración Tributaria en donde fueron entregados, de conformidad con el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

- b) Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del juicio contencioso administrativo federal en la vía sumaria, ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de forma tradicional o en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, de conformidad con los artículos 13, 58-A y 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el artículo 3 de la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional.

La presente resolución se emite de acuerdo a los datos aportados por el contribuyente sin prejuzgar de su veracidad y dejando a salvo las facultades de revisión del Servicio de Administración Tributaria.





Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



Atentamente.

Firma electrónica:

QQVWlcXv2Bu2uMpukw8Bz00113fHOSTqdHVAlXf6kdio0ZrTzujlfzGEOFSy10FrPuBbycryuf4IL
/7UM+DkKZj6UXFvhfc26D7UG85pmLrKYxtVVtLbJD6njCRkYZJ+Adf2fElemzOG4DxllhITec+xsk
BOlj9i82IZ47Fx0/vbEPRLsHwKFgml7mBl+EwA1NJEm9mAzinhnpwNCv4bVy94VDheV5Wxhp
RMztB+lCfxt065eolhq3u/u0oawc7/vTDsGnhtFRqyHv0lsie/CHfn9LG2MhoYQKITIWYAfXsjHiiU
GrnzCaSY/vJyOqkZu3UMs795CmFf9SnLWqw==

Lic. Sergio García Pedrero.

Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal
de México "2".

En suplencia por ausencia del
Administrador Desconcentrado de
Auditoría Fiscal, de la Administración
Desconcentrada de Auditoría Fiscal de
México, "2" con fundamento en los
artículos 4, quinto párrafo, 6, apartado
A, fracción XIV inciso b), 22, último
párrafo, numeral 8, inciso a) y 24 último
párrafo del Reglamento Interior del
Servicio de Administración Tributaria
vigente, firma el Subadministrador
Desconcentrado de Auditoría Fiscal "1",
adscrito a la Administración
Desconcentrada de Auditoría Fiscal de
México "2".

C.P. Ruth Flores Ames.

Subadministradora Desconcentrada
de Auditoría Fiscal "1".

Sello digital:

vWaf0kc0eCvMnEXeH4pF8laJjWBEALymb6hO7VAOc3a+tQbXZnJ
MbdVVvWzZdgGw+DvfQPERvMtIHQWeO12x9GOWyyrUwlyxx1nH
zYwI07iK2zog8MIXP9ly/INdDv/3oIUCSQ5APO3tus4v3R07ScnmKP
NHY+onyadVLrjAc=



Cadena original:



Av. Sor Juana Ines de la Cruz 22, 3er. Piso Centro 54000 Tlalnepantla de Baz Estado de México

sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx



Administración General de Auditoría Fiscal Federal

Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2",
con sede en Tlalnepantla de Baz Estado de México
Subadministración Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1"



*El presente acto administrativo ha sido firmado mediante el uso de la e. Firma del funcionario competente, amparada por un certificado vigente a la fecha de emisión de este documento, de conformidad con los artículos 17-D, tercer y décimo párrafos y 38, primer párrafo, fracción V y tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación.
Acorde con lo establecido en los artículos 17-I y 38, tercer a sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación, la integridad y autoría del presente documento se podrá comprobar conforme a lo previsto en la regla 2.12.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017, ", y reformada mediante la Sexta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de enero de 2019, en relación con el Resolutivo Sexto de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 19 de octubre de 2018."*

RFA/IRM/jgrm



Medio de Defensa (Juicio Contencioso Administrativo)

Como le fue negada la devolución, el contribuyente cuenta con el recurso de revocación, el cual es promovido ante la propia autoridad fiscal quien es la encargada de dirimir la controversia.

Del pronunciamiento de la autoridad, se promovió Juicio Contencioso Administrativo para solicitar la nulidad del acto administrativo que contiene la negativa de la autoridad fiscal. El Juicio Contencioso Administrativo es un proceso ante una autoridad jurisdiccional, en este caso un tribunal federal, quien es el encargado de resolver la *litis* entre las partes.

Éste órgano jurisdiccional se pronunció de forma distinta a la original, dando como consecuencia que la autoridad fiscal corrigiera el sentido de su resolución en el sentido que a continuación presento:



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Administración General de Auditoría
Fiscal Federal**
Administración Desconcentrada de Auditoría
Fiscal de México "2",
con sede en México
**Subadministración Desconcentrada de
Auditoría Fiscal "1"**

Oficio: [Redacted]
Exp. [Redacted]
R.F.C. [Redacted]
[Redacted]

Asunto: Se emite resolución en cumplimiento a la sentencia de fecha [Redacted], emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [Redacted].

Tlalnepantla de Baz Estado de México, a 27 de agosto de 2020

"2020, Año de Leona Vicario, Benemérita Madre de la Patria".



Esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 7, primer párrafo, fracciones VII y XVIII, y 8, primer párrafo, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto, publicado en el propio Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2003; 1, 2, párrafos primero, apartado C y segundo, 5, párrafo tercero, 6, párrafo primero, apartado A, fracción XIV, inciso b), 14, primer párrafo fracción I, en relación con el artículo 11, primer párrafo, fracción XVIII, 14, primer párrafo, fracción VI, 24, párrafo primero, fracción I, inciso a), en relación con el artículo 22, párrafos primero, fracción XLVII y último, numeral 8 y artículo 24, último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo primero del Artículo Primero Transitorio de dicho Reglamento; artículos 133, primer párrafo y 135, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, así como en los artículos: 8, primer párrafo, 133 primer párrafo y 135, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 17-A, primero y segundo párrafos, 22 párrafos, primero, cuarto y décimo segundo, 22-A, primero y segundo párrafo, fracción I y 33 último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México, procede a emitir la presente resolución en estricto cumplimiento a la sentencia de fecha 31 de enero de 2020, emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [Redacted] se encuentran los siguientes :

De la información que obra en el expediente abierto a nombre de la contribuyente [Redacted] y que obra en poder de esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México, así como de la consulta realizada a los sistemas institucionales con los que cuenta esta autoridad, en específico a los denominados, Visor Tributario y

1



Av. Sor Juana Ines de la Cruz 22, 3er. Piso Centro 54000 Tlalnepantla de Baz Estado de México



2020
LEONA VICARIO

Oficio [REDACTED]
Exp. [REDACTED]
R.F.C. [REDACTED]
[REDACTED]

Modelo Administrativo Tributario Devoluciones y Compensaciones, mismos que se utilizan en términos del artículo 63, primer y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente, procede a emitir la presente resolución debidamente fundada y motivada, de conformidad a los siguientes:

ANTECEDENTES

1. Con fecha 13 de Mayo de 2019, el contribuyente [REDACTED] presentó solicitud de devolución, a través del "Formato Electrónico de Devoluciones", disponible en "mi portal" en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, la cual fue registrada con el número de folio de internet [REDACTED] Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México, por concepto de Saldo a Favor del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas del ejercicio de 2018, en importe de \$699,153.00.
2. Por lo anterior, del análisis efectuado por esta Autoridad a la información y/o documentación aportada por la contribuyente, en su solicitud devolución, emitió el oficio de resolución [REDACTED] de fecha 05 de julio de 2019, por medio del cual resolvió la solicitud de devolución presentada por [REDACTED] por concepto de Saldo a Favor por concepto del Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas del ejercicio de 2018, en importe de \$699,153.00, en el sentido de tener por autorizada parcial la solicitud de devolución, el importe de \$1,440.00.
3. Por lo que, mediante escrito presentado ante la Oficialía de partes para las Salas Regionales Metropolitanas del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con fecha [REDACTED], el C. [REDACTED] demandó la nulidad del oficio [REDACTED] de fecha 05 de julio de 2019, Juicio de Nulidad que quedó radicado ante la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [REDACTED].

Derivado de lo anterior, a través de sentencia definitiva de fecha [REDACTED], la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa considero como fundados los argumentos vertidos por la contribuyente y declaró la nulidad de la resolución contenida en el oficio [REDACTED] de fecha 05 de julio de 2019, en virtud de la autoridad resolvió la solicitud de devolución de saldo a favor, con base a la información registrada en los Sistemas Institucionales de esta Administración, sin realizar un debido análisis a la Constancia de Sueldos, Salarios, Conceptos Asimilados, Crédito al Salario y Subsidio para el empleo de la que se advierte que la [REDACTED] respecto del ingreso anual por sueldos y salarios, preciso que la cantidad de \$3,769,015.00 correspondiente al pago por la terminación de la relación laboral, en la cual se advierte que realice la retención del importe en cantidad de \$1,169,015.00, asimismo la autoridad perdió de vista que el hecho de que el retenedor no haya enterado la cantidad correspondiente al fisco, no es un hecho atribuible al

2





Oficio [REDACTED]
Exp. [REDACTED]
R.F.C. [REDACTED]
[REDACTED]

contribuyente, razón por la cual le asiste el derecho subjetivo a la devolución del Saldo a Favor por Concepto de Impuesto Sobre la Renta, solicitado, en virtud de que la negativa por parte de la autoridad es imputable a un tercero y no al contribuyente.

Por lo que, con fundamento en los artículo 51, fracción IV y 52, fracción V, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, determinó que la autoridad deberá emitir una nueva dentro del plazo legal, a través de la cual conceda a la contribuyente la devolución solicitada por correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración normal del ejercicio fiscal de 2018, por concepto de Impuesto Sobre la Renta en cantidad total \$699,153.00, suma que deberá actualizar y contemplar los intereses correspondientes, en términos de los razonamientos expuestos en esa sentencia.

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50, 51, fracción IV y 52, fracción V, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, resolvió:

- I. La actora probó su pretensión, en consecuencia.*
- II. Se declara la **NULIDAD** de la resolución impugnada precisada en el resultando primero de esta sentencia, por las razones y motivos expuestos en el último considerando de la misma.*
- III. Se reconoce el derecho subjetivo de la actora a efecto de obtener la devolución del remanente del saldo a favor determinado en la declaración normal del ejercicio fiscal de 2016, en los términos de lo resuelto en el último considerando del presente fallo*

FIRMEZA

En relación con la sentencia definitiva de fecha [REDACTED], emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [REDACTED], se considera firme por ministerio de ley, en términos del artículo 53, primer párrafo, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es de informarse que en el número de oficio [REDACTED] de fecha 05 de julio de 2019, se le devolvió la cantidad \$1,440.00, por lo que únicamente se le devolverá el remanente en cantidad de **\$697,713.00.**

ACTUALIZACIÓN

El factor de actualización que se configura en la presente resolución, se determina de conformidad con lo previsto en los artículos 17-A primero y segundo párrafos, 22, párrafos primero, cuarto y décimo segundo del Código Fiscal de la Federación, esto es, considerando el mes anterior al más reciente de la fecha de emisión de la presente resolución, y hasta el mes anterior a la presentación de declaración



Oficio [REDACTED]
 Exp. [REDACTED]
 R.F.C. [REDACTED]
 [REDACTED]

normal, hecho que aconteció en fecha abril del 2019 , por lo que le corresponde el mes de Marzo de 2019, en consecuencia, a continuación se señalan los índices que se utilizan para determinar el factor de actualización correspondiente como se observa en el siguiente cuadro:

Mes que corresponde	INPC	Factor para utilizar la actualización	Importe a actualizar	Importe actualizado	Diferencia
Julio 2020	107.4440	1.0383	\$697,713.00	\$724,435.40	\$26,722.40
Marzo 2019	103.4760				

El factor de actualización de **1.0383** que se cita en la hoja 4 de esta resolución, se determinó tomando el Índice Nacional de Precios al Consumidor de **107.4440** correspondiente al mes de **julio de 2020**, (Nota: Mes anterior al mes más reciente de período), publicado en el Diario Oficial de la Federación del 10 de agosto de 2020, expresado con la base "segunda quincena de julio de 2018=100", según comunicación del Banco de México publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de septiembre de 2018; dividiéndolo entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor de **103.4760** del mes **marzo del 2019** (Nota: índice del mes anterior al mes más antiguo de período), publicado en el Diario Oficial de la Federación del 10 de abril de 2019, también expresado con la base "segunda quincena de julio de 2018=100", publicados ambos índices por Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

Intereses

En Estricto cumplimiento a la sentencia de fecha [REDACTED], emitida la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [REDACTED], se resolvió procedente la solicitud de devolución, por concepto de Impuesto Sobre la Renta por el periodo del 2018, en importe de **\$697,713.00** más actualización **\$26,722.40 del periodo de Marzo 2019 a Julio 2020** dando un total de **\$724,435.40** por lo cual esta autoridad se ajusta a lo previsto en el artículo 22-A segundo párrafo fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, en relación con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2020, en razón de lo anterior, esta Autoridad procede al cálculo de los intereses, apegándose a lo previsto por los numerales antes referidos.

Ahora bien, toda vez que el cálculo de intereses deberá efectuarse en términos de lo previsto en el artículo 22-A, primer y segundo párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, resulta oportuno señalar que dicho numeral prevé lo siguiente:

"...Artículo 22-A. Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán



HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



**Administración General de Auditoría
Fiscal Federal**
Administración Desconcentrada de Auditoría
Fiscal de México "2",
con sede en México
**Subadministración Desconcentrada de
Auditoría Fiscal "1"**

Oficio [REDACTED]
Exp. [REDACTED]
R.F.C. [REDACTED]

a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero. "

En este sentido, del análisis al precepto antes transcrito, se puede considerar que en la especie el supuesto aplicable sería el segundo párrafo fracción I, ya que la contribuyente presentó la solicitud de devolución con fecha 13 de mayo de 2019, registrada con el número de control [REDACTED], por la cantidad de \$699,153.00 por concepto de impuesto sobre la renta, por el período del ejercicio de 2018, la cual fue resuelta con el oficio número [REDACTED] de fecha 05 de julio de 2019, encuadrando de este modo en el supuesto previsto en el segundo párrafo, fracción I, del artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación, a partir de que se negó la autorización, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Razón por la cual, el cómputo para el pago de intereses empezará a correr, a partir del mes de julio de 2019, de conformidad con el artículo 22-A, segundo párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, fecha en que se negó la autorización, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, hasta el mes de agosto de 2020, por lo que respecta a la cantidad actualizada de **\$724,435.40** y cuyo procedimiento se asentó en párrafos anteriores, no dejando de observar que los intereses a cargo del fisco federal en ningún caso excederán de los que se causen en los últimos cinco años, de conformidad con el artículo 22-A, penúltimo párrafo del citado Código, en ese sentido, el cálculo de los intereses se realizará multiplicando el monto actualizado antes señalado, por la tasa resultante de sumar las aplicables para cada uno de los meses transcurridos, desde el mes de julio de 2019, hasta el mes de agosto de 2020, por lo cual corresponde cubrir intereses a cargo del fisco federal, como sigue:

Tasas utilizadas para la determinación de los intereses generados por el periodo de julio a diciembre de 2019.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22-A segundo párrafo, fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio 2019 y el artículo 8, primer párrafo, fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 2018, y el artículo 21, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2019, en relación con el artículo 16 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2019 y de conformidad con la Regla 2.1.23 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017, y reformada





HACIENDA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO



SAT
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**Administración General de Auditoría
Fiscal Federal**
Administración Desconcentrada de Auditoría
Fiscal de México "2",
con sede en México
**Subadministración Desconcentrada de
Auditoría Fiscal "1"**

Oficio
Exp.
R.F.C.

mediante la Décima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de abril de 2019, en relación con el Resolutivo Sexto de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 19 de octubre de 2018, vigente hasta el 28 de abril de 2019, para los meses de enero a abril de 2019, y para los meses de mayo a noviembre de 2019, de conformidad con la Regla 2.1.23 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2019, vigente a partir del 29 de abril de 2019, y reformada mediante la primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 2019, por lo que la tasa mensual de intereses para los meses de **julio a diciembre de 2019**, es 1.47%, por cada uno de ellos, dando una tasa acumulada por los citados meses de **7.35%**

Tasa utilizada para la determinación de los intereses generados por el mes de enero a agosto del 2020.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22-A tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente para el ejercicio 2020 y el artículo 8, primer párrafo, fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de noviembre de 2019, y el artículo 21, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2020, en relación con el artículo 16 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2020 y de conformidad con la Regla 2.1.23 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2020 reformada y adicionada mediante la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 2020 y artículo Primero Transitorio de dicha Resolución, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, vigente a partir del 1 de enero de 2020, por lo que la tasa mensual de intereses para los meses de **enero a agosto de 2020**, es **11.76%**.

SALDO A FAVOR	FECHA DE ENTERO AL FISCO	IMPORTE	PERIODO DE ACTUALIZACIÓN	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN	IMPORTE ACTUALIZADO	DIFERENCIA DE ACTUALIZACIÓN	PERIODO DE INTERESES	TASA DE INTERESES %	IMPORTE DE INTERESES	TOTAL A DEVOLVER
ISR 2018	MAYO 2019	\$697,713.00	JULIO 2020/MARZO 2019	1.0383	\$724,435.40	\$26,722.40	JULIO 2019 A AGOSTO 2020	19.11%	\$138,439.60	\$862,875.00

Ahora bien, se hace de su conocimiento que en términos de los artículos 133 primer párrafo y 135 en relación con el artículo 8 primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2018 y 21, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019, se consideran ingresos acumulables, el impuesto devuelto por concepto de pago de intereses que se autorizan en devolución en la presente resolución, por lo que esta Autoridad procede a efectuar el cálculo de la retención correspondiente, al pago total de

6

Av. Sor Juana Ines de la Cruz 22, 3er. Piso Centro 54000 Tlalnepantla de Baz Estado de México



2020
LEONÁ VICARIO
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Oficio [REDACTED]
 Exp. [REDACTED]
 R.F.C. [REDACTED]
 [REDACTED]

\$724,435.40 que es el monto total que dio origen al pago de los intereses, como a continuación se detalla:

Tasa Anual de conformidad con el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en 2020	
1.45%	ANUAL

Importe a devolver actualizado	\$724,435.40
Por tasa %	1.45%
Retención de I.S.R.	\$10,504.31

Es así que esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2" con sede en México, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, realizo el estudio del asunto y tomando en consideración además la información y documentación que obran en el expediente administrativo correspondiente: en cumplimiento a lo dispuesto en la sentencia definitiva de fecha [REDACTED], emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [REDACTED].

RESUELVE

PRIMERO. -- De conformidad con lo anterior, esta Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2", con sede en México, en estricto cumplimiento a la sentencia de fecha [REDACTED], emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad [REDACTED], procede a autorizar la cantidad de **\$697,713.00** más su actualización en cantidad de **\$26,722.40** más sus intereses en cantidad de **\$138,439.60** menos retención en cantidad de **\$10,504.31** correspondientes, al concepto de Saldo a Favor del Impuesto Sobre la Renta personas físicas del período del ejercicio 2018.

SEGUNDO. - La determinación de la cantidad a devolver se llevó conforme a lo siguiente:

<i>Importe autorizado en cumplimiento a la sentencia de fecha 31 de enero de 2020, emitida por la Octava Sala Regional Metropolitana del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dictada en el Juicio de Nulidad 19193/19-17-08-4, por concepto de impuesto sobre la renta, del ejercicio fiscal 2018</i>	\$697,713.00
---	---------------------



Oficio
Exp.
R.F.C.

(+)Importe actualizado		\$26,722.00
INPC de JULIO 2020	107.4440	Factor de actualización
INPC de MARZO 2019	103.4760	1.0383
(+) Intereses		\$138,440.00
Periodo de interés	JULIO 2019	19.11%
	AGOSTO 2020	
(-) Retención de intereses		\$10,504.00
(=) Importe a devolver		\$852,371.00

TERCERO. - Los intereses pagados en cumplimiento a la sentencia, deben ser acumulados para efectos del Impuesto Sobre la Renta, sin ajuste alguno, de conformidad con el artículo 8, primer párrafo, 133 primer párrafo y 135, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, por considerarse rendimientos a favor en el ejercicio que transcorre.

CUARTO. - Se informa que el importe total a devolver en cantidad de **\$852,371.00** (ochocientos cincuenta y dos mil trescientos setenta y uno pesos 00/100 M.N.) se le depositará en la cuenta bancaria manifestada por la contribuyente en el formato electrónico de solicitud de devolución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación vigente.

QUINTO. - De conformidad con lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se le indica que la presente resolución es susceptible de impugnarse, por cualquiera de los siguientes medios:

- a) Dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, mediante la interposición del juicio contencioso administrativo federal ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en la vía tradicional o, en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea, de conformidad con los artículos 13 y 58-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el artículo 3 de la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional.

SEXTO. - Notifíquese



**Administración General de Auditoría
Fiscal Federal**
Administración Desconcentrada de Auditoría
Fiscal de México "2",
con sede en México
**Subadministración Desconcentrada de
Auditoría Fiscal "1"**

Oficio: [Redacted]
Exp.: [Redacted]
R.F.C.: [Redacted]

Atentamente.

Firma electrónica:

cd3i4T9YllrVbuvof5xOq/65RN5j3O5JNP+uHhzOIAjgASQ5WWUZtD5pUbF5Uybg01sEcugXCc3N
2fAZ0eMC0qZ6FSLRSmWg0mNilmusi3SWKB1ZMdlGFdzvJltNoEiZD6XHgj4WetXFhdgc+ktQ1p
YZO7AgFWxtCg0mngTfoMgaW1THj3EZcQLtDfN/ejCQUKvjAg6oCVkmbNghxB9ACfSXuLeN1er/e
XBbXYuTyaXEG6JlXCDgjowyIVxw9NIE8ky6TAh9wF/9LwEvL8NIVq/TuGH191921wufxpuy73faczYX
BnxQJZ4A9BBFotxIRUwjZtd5YK3jafuawKwA==

Mtro. Asdrúbal Maya Torres,
Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de
México "2"

En suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal, de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2" con fundamento en los artículos 4, quinto párrafo, 6, apartado A, fracción XIV inciso b), 22, último párrafo, numeral 8, inciso a) y 24 último párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, firma la Subadministradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal "1", adscrita a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "2".

C.P. Y A. Margarita Lunagomez Rocha

Sello digital:

kl7Af09nwBA05S9leF9AYHyn86djwHjOsl+zSMleTSLcmnJwpFfjEgND
1VqF3a9vfHs3pCbB455zlxC7mcc7RTeeB6pT7+
+//6s9pJzollN5Z6qDeRMkm0Q9YhlfTewUqMijstxh0jTkSerFuh+4x93
PjbEkEBt1IHm1x1Ux3Wk=



Cadena original:

||CASL700825NC6||OSE LUIS CHAVEZ SANCHEZ|15|4|420|24|190031|||0|0|697713|2020-08-27|024206456767||

El presente acto administrativo ha sido firmado mediante el uso de la e. Firma del funcionario competente, amparada por un certificado vigente a la fecha de emisión de este documento, de conformidad con los artículos 17-D, tercer y décimo párrafos y 38, primer párrafo, fracción V y tercer, cuarto, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Av. Sor Juana Ines de la Cruz 22, 3er. Piso Centro 54000 Tlalnepantla de Baz Estado de México





**Administración General de Auditoría
Fiscal Federal**
Administración Desconcentrada de Auditoría
Fiscal de México "2",
con sede en México
**Subadministración Desconcentrada de
Auditoría Fiscal "1"**

Oficio [REDACTED]
Exp. [REDACTED]
R.F.C. [REDACTED]
[REDACTED]

Av. Sor Juana Ines de la Cruz 22, 3er. Piso Centro 54000 Tlalnepantla de Baz Estado de México

10



2020
LEONA VICARIO

Conclusiones

Como podemos dar cuenta a lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación se desprende la problemática que existe cuando el contribuyente presenta saldos a favor y la autoridad fiscal le niega la devolución debido a la responsabilidad solidaria de un tercero que incumplió la obligación impuesta por disposición de ley, específicamente la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Este trabajo pretende ser una guía para ayudar a los contribuyentes, que se ubiquen en el mismo supuesto jurídico, a descubrir que cuentan con recursos jurídicos que pueden emplear para lograr que la autoridad les devuelva los saldos a favor que resultaren procedentes de acuerdo a la determinación realizada y manifestada en la Declaración Anual.

Se ha cumplido el objetivo general planteado en la presente investigación, ya que se expuso, mediante un caso real, los recursos y los procesos que deben llevarse a cabo para lograr que de manera exitosa el contribuyente no se vea afectado en su devolución de impuestos por el incumplimiento del obligado solidario.

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).

Tomé el tema de responsabilidad solidaria en materia fiscal y su alcance en la devolución de impuestos por parte de la autoridad, como una forma de profundizar

sobre la vulneración a los derechos del contribuyente principal cuando se sitúa en este supuesto jurídico ante el incumplimiento del responsable solidario.

El Poder Legislativo posee la potestad de la creación de contribuciones; mientras que el SAT, 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. Recordemos que tanto el contribuyente como el responsable solidario se encuentran, como gobernados, en el mismo nivel de supra a subordinación, por lo que es la propia autoridad fiscal, la que posee facultades específicas para coaccionar al responsable solidario al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

De lo anteriormente expuesto, 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:

- 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.

El tema de la Responsabilidad Solidaria es un tema extenso, traté de realizar la presentación del presente tema de manera sucinta. Todo este proceso de

investigación, recopilación, análisis, síntesis y exposición de la información ha sido un proceso lleno de aprendizaje y desarrollo profesional.

En concordancia con el diseño de la intervención, el caso práctico es una situación real de un contribuyente que llevó a cabo el uso de recursos jurídicos para lograr conseguir que la autoridad fiscal le devolviera el saldo a favor resultante del Ejercicio Fiscal 2018 y que, de inicio, le fue negado porque su retenedor no realizó el timbrado del Comprobante Fiscal Digital por Internet y por tanto, la retención realizada no figuraba en los registros del Servicio de Administración Tributaria. Es por ello que tuvo que solicitar el apoyo de la autoridad jurisdiccional promoviendo un juicio contencioso administrativo que al final dio la razón al contribuyente y obligó al SAT a devolverle las cantidades procedentes y que de inicio él exigía adicionándoles intereses al momento de realizarle el pago de la devolución.

Trabajos citados

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (s.f.). Código Civil Federal Última Reforma DOF 03-06-2019. México.

Carpentieri, L. (2014). *Treccani - Diritto on line*. Obtenido de http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-tributario_%28Diritto-online%29/

Cippitani, R. (2010). *La Solidarietà Giuridica tra Pubblico e Privato*. Perugia: Università degli Studi.

Circuito, T. T. (2017 de junio de 16). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfd8f8cfd&Apendice=1ffdf8fcff&Expresion=&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=12&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&Instancias

Circuito, T. T. (s.f.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=165841&Clase=DetalleTesisBL&Semanao=0>

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES, registro 205, 798 (Vols. jurisprudencia P./J. 18/91, Tomo VII). (junio de 1991). México: Semanario Judicial de la Federación.

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.

- Buzzacchi, C. (s.f.). *La Solidarietà Tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*.
- Decreto por el que se reforman, a. y. (2019). Obtenido de <https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08>
- De la Garza, S. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*.
- De Gásperi, L. (1945). *Tratado de las Obligaciones en el Derecho Civil Paraguayo y Argentino*. Buenos Aires: Depalma.
- Floris Margadant, G. (2006). *El Derecho Privado Romano*. México: Esfinge.
- Franklin, B. (s.f.).
- Governo Italiano Presidenza del Consiglio dei Ministri*. (s.f.). Obtenido de <http://www.governo.it/it/il-governo>
- Guastini, R. (2006). *Lezioni di Teoria del Diritto e dello Stato*. Torino: Giappichelli Editore.
- Gutiérrez y González, E., & Contreras López, R. S. (2012). *Derecho de las Obligaciones*. México: Porrúa.
- Mayr, R. V. (1930). *Historia del Derecho Romano* (Vol. 1). Barcelona: Labor.
- Morineau Iduarte, M. (s.f.). *Derecho Romano*. Oxford.
- Olivetti, M. (Enero 2007). Los referendos en serio: La experiencia italiana,. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid, Núm. 15.*, 148-175. Obtenido de <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/referendos-serio-experiencia-italiana-41103707>
- Planiol , M., & Ripert, G. (1983). *Tratado Elemental de Derecho Civil* (Vols. I, III). Puebla: Cajica.
- Parlamentaria, G. (2019). Obtenido de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf>
- Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho financiero*. Porrúa.
- Rodríguez Lobato, R. (1994). *Drecho Fiscal*. México: Oxford.

- Rojina Villegas, R. (1989). *Compendio de Derecho Civil* (Vol. III). México: Porrúa.
- Russo, P., Frasoni, G., & Castaldi, L. (2014). *Istituzioni di Diritto Tributario*. Firenze: Giuffrè Editore.
- Sánchez León, G. (1979). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Esfibge.
- Sassi, A. (2011). *La protezione dei Soggetti Deboli - Profili di Integrazione e Ricerca tra America Latina ed Europa*. Università degli Studi di Perugia.
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario 1. Parte Generale*. Milano: UTET Giurídica.
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale, UTET Giurídica*. Milano: De Agostini Editore.
- Venegas Álvarez, S. (2016). *Derecho Fiscal Parte General e Impuestos Federales*. México: Oxford.

Bibliografía

- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (s.f.). Código Civil Federal Última Reforma DOF 03-06-2019. México.
- Carpentieri, L. (2014). *Treccani - Diritto on line*. Obtenido de http://www.treccani.it/enciclopedia/fonti-del-diritto-tributario_%28Diritto-online%29/
- Cippitani, R. (2010). *La Solidarietà Giuridica tra Pubblico e Privato*. Perugia: Università degli Studi.
- Circuito, T. T. (2017 de junio de 16). *Semanario Judicial de la Federación*. Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=1ffdfcfcff&Expresion=&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=12&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&Instancias
- Circuito, T. T. (s.f.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=165841&Clase=DetalleTesisBL&Semanario=0>
- CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES, registro 205, 798* (Vols. jurisprudencia P./J. 18/91, Tomo VII). (junio de 1991). México: Semanario Judicial de la Federación.
- 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.

Buzzacchi, C. (s.f.). La Solidarietà Tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali.

Código Fiscal de la Federación.

Decreto por el que se reforman, a. y. (2019). Obtenido de <https://www.dof.gob.mx/index.php?year=2019&month=11&day=08>

De la Garza, S. (2008). Derecho Financiero Mexicano.

De Gásperi, L. (1945). *Tratado de las Obligaciones en el Derecho Civil Paraguayo y Argentino*. Buenos Aires: Depalma.

Floris Margadant, G. (2006). *El Derecho Privado Romano*. México: Esfinge.

Franklin, B. (s.f.).

Governo Italiano Presidenza del Consiglio dei Ministri. (s.f.). Obtenido de <http://www.governo.it/it/il-governo>

Guastini, R. (2006). *Lezioni di Teoria del Diritto e dello Stato*. Torino: Giappichelli Editore.

Gutiérrez y González, E., & Contreras López, R. S. (2012). *Derecho de las Obligaciones*. México: Porrúa.

Mayr, R. V. (1930). *Historia del Derecho Romano* (Vol. 1). Barcelona: Labor.

Morineau Iduarte, M. (s.f.). *Derecho Romano*. Oxford.

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Ley Federal del Proceso Contencioso Administrativo

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Olivetti, M. (Enero 2007). Los referendos en serio: La experiencia italiana,. *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, Núm. 15., 148-175. Obtenido de <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/referendos-serio-experiencia-italiana-41103707>

- Planiol, M., & Ripert, G. (1983). *Tratado Elemental de Derecho Civil* (Vols. I, III). Puebla: Cajica.
- Parlamentaria, G. (2019). Obtenido de <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/oct/20191015-V.pdf>
- Pugliese, M. (1976). *Instituciones de Derecho financiero*. Porrúa.
- Rodríguez Lobato, R. (1994). *Drecho Fiscal*. México: Oxford.
- Rojina Villegas, R. (1989). *Compendio de Derecho Civil* (Vol. III). México: Porrúa.
- Russo, P., Frasoni, G., & Castaldi, L. (2014). *Istituzioni di Diritto Tributario*. Firenze: Giuffrè Editore.
- Sánchez León, G. (1979). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Esfibge.
- Sassi, A. (2011). *La protezione dei Soggetti Deboli - Profili di Integrazione e Ricerca tra America Latina ed Europa*. Università degli Studi di Perugia.
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario 1. Parte Generale*. Milano: UTET Giurídica.
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale, UTET Giurídica*. Milano: De Agostini Editore.
- Venegas Álvarez, S. (2016). *Derecho Fiscal Parte General e Impuestos Federales*. México: Oxford.