

ACA-T-2428



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"



NATURALEZA JURIDICA DE LOS RECARGOS EN MATERIA FISCAL

M-0093745

## T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

LAURA CECILIA MARTINEZ GRANADOS.

*12 CUENTAS*

*8257347-0*

ACATLAN, EDO. DE MEX.



1989



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A MI FACULTAD DE DERECHO DE LA ESCUELA NACIONAL DE  
ESTUDIOS PROFESIONALES " ACATLAN "

A MIS PADRES:

CON AMOR, POR SU APOYO Y

COMPRESION DE TODA LA VIDA

GRACIAS

A MIS HERMANOS:

ANGEL

JUAN CARLOS Y

PATRICIA

REITERANDO NUESTRA FRATERNIDAD

AL MAESTRO Y AL AMIGO . . .

LIC. LUIS EDUARDO RAMIREZ RUIZ

POR SU CONFIANZA Y DIRECCION QUE  
DETERMINARON LA CONCLUSION DEL  
PRESENTE TRABAJO.

# I N D I C E

## CAPITULO PRIMERO

	Pag.
1.1. Concepto de la obligación	1
1.2. Clasificación de las obligaciones	3
1.3. Obligaciones en materia fiscal	4
1.3.a. Potestad Tributaria	28
1.3.b. Hecho imponible	31
1.3.c. Hecho generador	33
1.3.d. Sujetos	47
1.3.e. Concepto de la Determinación	47
1.3.f. Clases de Determinación	53
1.3.g. Nacimiento del Crédito Fiscal	55
1.3.h. El Crédito Fiscal	58

## CAPITULO SEGUNDO

2.1. Extinción de la obligación fiscal	61
2.2. Formas	62
2.2.a. El pago	62

M-0093745

	Pag.
2.1.a.1.	Clases de pago 63
2.2.a.2.	Sujetos de pago 70
2.2.a.3.	Objeto del pago 74
2.2.a.4.	Principios del pago 74
2.2.a.5.	Formas de pago 75
2.2.a.6.	Aplicación del pago 77
2.2.b.	La compensación 80
2.2.c.	La condonación 85
2.2.d.	La cancelación 89
2.2.c.	La confusión 90
2.2.f.	La caducidad 90
2.2.g.	La prescripción 95

### CAPITULO TERCERO

3.1.	Incumplimiento de las obligaciones 99
3.1.a.	Concepto 101
3.1.b.	Consecuencias 102
3.2.	Cumplimiento forzoso 105
3.2.a.	El procedimiento administrativo de ejecución 106
3.3.	Sanciones por incumplimiento 116
3.4.	Recargos-Indemnización 122

Pag.

**CAPITULO CUARTO**

4.1.	Recargos-Concepto	125
4.1.a.	Naturaleza jurídica	128
4.2.	Formas de generación	133
4.3.	Recargos o intereses a favor de los particulares	139
5.	Conclusiones	146
6.	Bibliografía	150

## I N T R O D U C C I O N

En la actualidad el sistema tributario ha tomado gran importancia en la vida diaria de los contribuyentes ya que ha sufrido reformas significativas, que van desde la reducción en plazo para pago de contribuciones, hasta el aumento de los porcentajes o factores con los que se enmarcan éstos.

El tema a que me voy a referir es la evolución que han tenido, desde su punto conceptual hasta su aplicación, los recargos fiscales.

Comentaremos algunas definiciones que se han venido modificando en el transcurso del tiempo, así como también la evolución y aplicación que han tenido.

Presento mi punto de vista de la similitud y diferencia que tiene con otras leyes y con la misma Constitución.

El presente trabajo surgió de la motivación personal por sistematizar y precisar claramente qué son los recargos, por qué se dan, de qué manera y forma establece la Ley de aplicación de éstos en materia fiscal y, manifestar mi personal cri

terio en relación a que la aplicación de los recargos no es equitativa ni proporcional, de acuerdo al espíritu del constituyente de 1917.

## CAPITULO PRIMERO

### DE LA OBLIGACION Y DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

#### 1.1. CONCEPTO DE LAS OBLIGACIONES

En el Derecho romano, en las Instituciones, Justiniano -- define la obligación como el "iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum mostrae ciuitatis iura". "La obligación es un vínculo jurídico por el -- cual quedamos constreñidos a cumplir, necesariamente, de --- acuerdo con el Derecho de nuestra comunidad política". (1)

El Diccionario de la Lengua Española, define la obliga-- ción como el "vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de ha-- cer una cosa, establecido por precepto de Ley, por volunta-- rio otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos". (2)

El maestro Margadant S. define la obligación como el "vínculo jurídico entre 2 o más personas, de las cuales una o -- más (sujeto activo o sujetos activos), están facultadas para exigir de otra u otras, cierto comportamiento pasivo o nega-- tivo (dare, facere, prestare, non facere pati). Mientras -- que el sujeto o los sujetos pasivos tienen el poder jurídico

- (1) *Gutiérrez y González Ernesto.- Derecho de las Obligaciones. Editorial José - Ma. Cajica Jr. S.A. Puebla, México. Quinta Edición año 1981. Página 22.*
- (2) *Diccionario de la Lengua Española. Editorial Calpe, S.A. Madrid España. Vigé-- sima Edición año 1970. Página 937.*

de observar este comportamiento, deber sancionado mediante -- una acción personal". (3)

Para el maestro Gutiérrez y González la obligación existe en **lato sensu y estricto sensu**, los cuales define de la siguiente manera, el concepto de la obligación **stricto sensu** - (sentido estricto), "es la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial la cual puede ser pecuniaria o moral, en favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir". (4)

El concepto de la obligación **lato sensu** (sentido amplio)- lo define como "la necesidad jurídica de cumplir una prestación de carácter patrimonial, pecuniaria o moral, en favor - de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en - favor de un sujeto que ya existe". (5)

De las definiciones antes expuestas podemos señalar que - los autores coinciden en que la obligación es un vínculo jurídico que nos obliga a hacer, o bien abstenerse de hacer -- una cosa en favor de un sujeto que ya existe o que puede llegar a existir.

(3) Margadant S. Guillermo Floris. *El Derecho Romano*. Editorial Esfinge, S.A. -- México. Décima Edición 1981. Página 305.

(4) Gutiérrez y González Ernesto. *ob. cit.* página 30

(5) Gutiérrez y González Ernesto. *ob. cit.* página 31

## 1.2. CLASIFICACION DE LAS OBLIGACIONES

Las obligaciones nacieron en el Derecho Romano dentro del terreno de la comisión de un ilícito, ya que originalmente la comisión de un delito hacía surgir, a favor de la víctima o de su familia, un Derecho de venganza; después, surgen como consecuencia de la realización de actos jurídicos unilaterales.

Podemos observar que ya en el Derecho Romano como en nuestro actual Derecho la obligación tiene su fuente en los hechos jurídicos que le dan origen.

Para poder conocer y entender a las obligaciones las podemos clasificar en obligaciones de Derecho Internacional y obligaciones de Derecho Interno; dentro del Derecho Interno se aplican los mismos principios a las obligaciones en el ámbito del Derecho Civil, Administrativo, Procesal, Penal, etc., así, la clasificación que para nosotros tiene mayor importancia es la que clasifica a las obligaciones en:

- a) Obligaciones civiles.
- b) Obligaciones mercantiles.
- c) Obligaciones mixtas.

a) Obligaciones civiles.

Son aquéllas que se generan por una relación entre personas, las cuales deben regir su conducta conforme a lo dispuesto en el Código Civil. Se dice que una obligación es civil cuando la misma se deriva de un contrato de los que tipifica el Código, la que deriva de una declaración unilateral de voluntad, etc.

b) Obligaciones mercantiles o comerciales.

Estas son las que se generan por una relación entre personas que deben regir su conducta conforme a lo dispuesto en las Leyes Mercantiles, o aquéllas que esencialmente las considera la Ley como mercantiles o comerciales, sin importar la persona que las realiza.

c) Obligaciones mixtas.

Como su nombre lo indica son las que se derivan de una relación surgida entre dos o más personas, en la cual una de ellas realiza una conducta de aprovechamiento personal del objeto de la misma relación, y la otra verifica una conducta de intermediación en el cambio.

### 1.3. OBLIGACIONES EN MATERIA FISCAL

La obligación en términos generales se puede definir como

la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Marcel Planiol define a la obligación en general como "aquella relación de Derecho en virtud de la cual una persona está obligada a una prestación respecto de otra". (6)

Ya que hemos definido la obligación en general, daremos la definición de la obligación tributaria desde el punto de vista de los diferentes autores en materia de Derecho Fiscal.

Para Araujo Falcao la obligación tributaria "es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria".(7) Este autor habla de la obligación tributaria principal y dice que se trata de una relación jurídica en virtud de la cual el Estado u otra persona de Derecho público exige la prestación de tributos.

Para el maestro mexicano Margain Manautou, la obligación tributaria "es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecu-

(6) *Planiol Marcel. Tratado elemental de Derecho Civil, traducción de la 12ª -- Edición Francesa por el Lic. José Ma. Cajica Jr. Editorial José Ma. Cajica-- Jr. Puebla, México 1945, Volúmen VI, Página 118.*

(7) *Araujo Falcao Amilcar de El Hecho Generador de la obligación tributaria. -- Trad. esp. por Guiliani Farrouge Carlos. Buenos Aires Argentina 1964. Pag. 1.*



Así pues, es importante señalar las semejanzas y diferencias que hay entre la obligación tributaria y la obligación de Derecho Privado.

Las semejanzas entre ambas es que existe un acreedor, un deudor y un objeto.

Como diferencias más importantes podemos señalar que la obligación en materia fiscal es de carácter público, ya que se encuentra regulada por normas establecidas por esta rama del Derecho, no así la obligación en general que es de Derecho Privado. La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la Ley; no así la obligación de Derecho Privado pues deriva de un contrato, de la Ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

En la obligación fiscal el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado, en la obligación de Derecho Privado, el acreedor puede ser el Estado o bien un particular; la obligación fiscal, señala nuestro Derecho Tributario, es exclusivamente de Derecho Público ya que el Artículo 31 Constitucional en la fracción IV señala "la obligación de los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federa

ción como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes". (10)

En la obligación fiscal, la calidad del deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación de Derecho Privado; tal es el caso de agrupaciones -- que constituyan unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos. La obligación de Derecho Privado no.

En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en un dar; en la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, hacer y no hacer. La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; la obligación de dar del Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo, la obligación de Derecho Privado, puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes; acreedor y deudor (como en el contrato) o bien, sólo --

(10) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. Edición 1984 Año 1984. Página 137.*

al deudor (como en el acto jurídico unilateral) o bien, de la Ley (como la patria potestad o la tutela legítima).

### 1.3.a. POTESTAD TRIBUTARIA

El maestro Delgadillo Gutiérrez, define la Potestad Tributaria como "La facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones en una Ley, que vinculara individualmente a los sujetos activo y pasivo en relación jurídica tributaria". (11)

El Lic. Rodríguez Lobato define la Potestad Tributaria del Estado "como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos". (12)

Podemos señalar que la Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para que el Estado pueda realizar los fines que le fueron encomendados, esta Potestad Tributaria se ejerce a través del proceso --

(11) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Editorial PAC, S.A. de C.V. 2a. Edición México 1985. Páginas 34 y 35.

(12) Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho Fiscal*. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición. México 1986. Página 6.

legislativo el cual empieza con una iniciativa de Ley y termina con la promulgación de ésta; así de esta manera el Estado realiza diversas actividades para la realización de -- sus finalidades.

El Estado a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que va encaminada a la realización de servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales; ésta -- ha recibido el nombre de actividad financiera del Estado, -- la cual el fiscalista mexicano B. Ortega define como "La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destina-- dos a la satisfacción de las necesidades públicas, y en general a la realización de sus propios fines". (13)

Por lo antes expuesto podemos señalar que la actividad -- financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales.

a) El que se encarga de la obtención de ingresos, los -- cuales pueden afluir al Estado por institutos de Derecho -- Privado, tales como la explotación de su propio patrimonio-- (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.) o bien, por medio de institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

(13) *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Primer número extraordinario -- México 1985. Página 1.*

b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y de la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos, y la realización de otras muy variadas actividades.

Como consecuencia de estas circunstancias el Estado en su actividad cubre diversos aspectos como son el económico, político, jurídico y sociológico; mismos que explicaremos para mejor conocimiento de los mismos.

#### ASPECTO ECONOMICO

Esta actividad financiera tiene, indudablemente una dimensión económica por cuanto ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.

#### ASPECTO POLITICO

No podemos ocultar el aspecto político que tiene el fenómeno financiero, y al respecto Sainz de Bujanda ha dicho: -

Si la actividad financiera del Estado constituye una parte de la administración pública y ésta, a su vez, está integrada por el conjunto de actividades y servicios destinados al cumplimiento de los fines de utilidad general, es evidente que sólo podrá tenerse un concepto preciso de la actividad financiera partiendo de una noción clara de la organización y de los fines estatales, la actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.

#### ASPECTO JURIDICO

Por otra parte, la actividad financiera del Estado, como el resto de la actividad administrativa; se encuentra sometida al Derecho Positivo; Guiannini señala que la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo; constituye una reconocida exigencia del Estado Moderno, que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina, primero porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada por la satisfacción de las necesidades públicas y segundo porque -

la enorme masa de riqueza destinada a esos fines, da origen a un complejo de realizaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

#### ASPECTO SOCIOLOGICO

Por último, la actividad financiera tiene también un aspecto sociológico; como vemos que éste resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado.

La actividad financiera del Estado tiene o debe satisfacer diversas necesidades, por lo tanto considera que las de mayor importancia son las individuales, éstas son las que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado al que pertenecen, lo anterior en virtud de que el individuo puede dejar de pertenecer a la sociedad, es decir, a su comunidad, al mismo Estado pero las necesidades individuales siguen ya que el individuo experimenta la necesidad de alimento, vestido, albergue, etc.

El individuo como una consecuencia de su convivencia con la sociedad requiere satisfacer otras necesidades, las cua-

les no puede él mismo procurarse, por lo que necesita que el Estado las realice en su lugar, tales como, la educación, la salubridad, la asistencia social, etc. Otras necesidades que derivan de la convivencia del individuo con la sociedad obligan al Estado, a cumplir con ciertas necesidades de carácter público como son: la conservación del orden interior (policía), la de defensa exterior (ejército) y la de impartición de justicia (tribunales).

El pueblo es quien elige la forma de gobierno, ya que en él es en quien originalmente reside la soberanía nacional, y así lo establece la Constitución Federal en el Artículo 39. "La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo, todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste, el pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno". (14)

Asimismo, el Artículo 40 señala: "Que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esta Ley fundamental". (15)

(14) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 147*

(15) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 151 y 152.*

Artículo 41.- Contempla en quiénes el pueblo deposita su soberanía, "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y los particulares de los Estados, lo que en ningún caso podrán contravenir -- las estipulaciones del pacto Federal". (16)

Ahora bien, es importante saber mediante qué organismos el Estado lleva a cabo su actividad financiera y cómo.

El Congreso de la Unión señala el Artículo 73, fracciones VII y XXX, está facultado para:

Fracción VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Fracción XXX.- Para expedir todas las Leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Así como la Constitución faculta para poder regir la vida de los ciudadanos, también contempla restricciones, que para nuestro tema tienen carácter fiscal.

(16) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 155 y 156.*

En el Artículo 117 Constitucional encontramos las restricciones que en forma lisa y llana hay para las entidades federativas.

Artículo 117.-"Los Estados no pueden en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir, ni mantener en vigor las leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan con respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros o cuando deban pagarse en moneda

extranjera o fuera del territorio nacional.

Los Estados y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una Ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública.

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. El Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo".

Las anteriores funciones corresponde realizarlas exclusivamente a los poderes federales, por eso están prohibidas para los Estados, ya que de no ser así se rompería el pacto federal y la nación caería en el desorden.

El artículo 118 señala que para llevar a cabo determinados actos se requiere autorización expresa del Congreso de-

la Unión, o sea, estatuye también para los Estados prohibiciones relativas, puesto que están sujetas a dicha condición.

El Artículo 118 señala:

"Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Artículo 115 fracción IV:

"Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán, las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, translación y mejora así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado -

para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones;

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas -- por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados y,

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las Leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren -- los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Las Leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o -- privadas sólo los bienes del dominio público de la Federa-- ción, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las Leyes de -- ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los -- ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

La potestad tributaria que ejerce el Estado se encuentra limitada por lineamientos señalados en nuestra Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en aplicación de la Ley; esta limitación son las garantías individuales que constituyen el límite de la actuación del Estado frente a los particulares, mismas que enunciaremos y explicaremos en el presente trabajo.

Artículo 1º.- "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece".  
(17)

La expresión "Garantías Individuales" significan el conjunto de Derechos Elementales e inherentes a la persona humana y que desde la revolución francesa se denominaron "Derechos Humanos", en este artículo se garantiza la igualdad ante las Leyes de todas las personas sin distinción de sexo o condición social, de esta manera nuestra Constitución recoge la tradición que partiendo del Constitucionalismo anglosajón y del movimiento liberatorio francés, logró con Hidalgo y Morelos elevar a Ley Constitucional los derechos del Hombre.

Artículo 5°.- "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos". (18)

En este artículo contemplamos la libertad de trabajo, la cual es un límite al poder tributario del Estado; esta actividad la podrá realizar el individuo siempre y cuando no -- afecte a otra persona, y se cuente con la autorización respectiva.

Artículo 8°.- "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del Derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario".- (19)

Esta garantía individual es el resultado de la exigencia social y jurídica ya que en materia tributaria el Derecho de petición es la potestad que tienen los individuos para acudir y solicitar a la autoridad que intervenga para hacer

(18) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. Página 33

(19) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. Página 43

cumplir la Ley fiscal.

Este artículo tiene su antecedente en el Artículo 37 del Decreto Constitucional de Apatzingán considerado como el -- antecedente más remoto del Derecho de petición en México.

El Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación señala que "las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas -- hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias -- reales y concretas y la resolución se haya emitido por es--crito por autoridad competente para ello". (20)

Este precepto se encuentra directamente relacionado con el Derecho de petición consagrado en el Artículo 8° Constitucional, sin embargo, se traduce en un beneficio más para los contribuyentes, puesto que no solamente se obliga a la autoridad a comunicarle al particular que ha recibido su -- consulta, o bien a donde ha sido turnada, sino que la autoridad fiscal necesariamente tendrá que resolver en forma específica la cuestión que le haya sido planteada. Los requisitos para el ejercicio de este Derecho y la obtención del-

(20) Ramírez Ruíz Luis Eduardo, *Código Fiscal de la Federación y Reglamento*. Editorial PAC, S.A. de C.V. 2a. Edición 1987. Página 54.

cumplimiento de la obligación a cargo de la autoridad son: que dichas consultas se refieran a situaciones reales y -- concretas, esto es, que se trate de una circunstancia que efectivamente le esté ocurriendo al contribuyente o que el planteamiento de la misma se haga en forma concreta, esto es, refiriéndola al caso que está presentando, evitando -- planteamientos generales o hipotéticos. Además es necesario que dicha consulta la formule el interesado en forma -- individual, es decir, el propio contribuyente o bien, sus -- representantes, quienes deberán hacerlo en nombre y por -- cuenta del representado.

Es importante señalar que el particular puede obtener -- una resolución favorable en la que se consignent derechos a su favor, siempre y cuando haya cumplido con los requisi-- tos antes mencionados para el planteamientos de la consul-- ta y por supuesto, dicha resolución, deberá constar por es-- crito y haber sido emitida por una autoridad competente.

Artículo 17.- Constitucional. "Nadie puede ser aprisio-- nado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna per-- sona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer vio-- lencia para reclamar su derecho, los tribunales estarán ex-- pedidos para administrar justicia en los plazos y términos

que fije la Ley ; su servicio será gratuito quedando, en -- consecuencia, prohibidas las Costas Judiciales." (21)

En materia fiscal se considera como delito la defrauda-- ción fiscal, el contrabando etc., así cuando se cometen o - generan delitos, de orden fiscal los responsables son casti-- gados con la privación de la libertad cuando no cumplan con las obligaciones fiscales.

Artículo 13.-"Nadie puede ser juzgado por leyes privati-- vas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corpo-- ración puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los-- que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la Ley.

Subsiste el fuero de guerra para los delitos y faltas -- contra la disciplina militar; pero los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo, podrán extender su ju-- risdicción sobre personas que no pertenezcan al ejército.

Cuando en un delito o falta del orden militar estuviese-- complicado un paisano, conocerá del caso la autoridad civil que corresponda."(22)

( 21) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 20

( 22) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 50

En este artículo observamos el principio de igualdad humana al señalar que nadie puede ser juzgado por leyes privadas, la Ley será general, abstracta e impersonal, es necesario que prevea situaciones no referidas a una persona en particular.

Artículo 14.-"A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una Ley exactamente aplicable al delito que se trata".(23)

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la Ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

(23) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 52*

En este artículo en unión a el 13, 16, 17, 18, 19, 20, -- 21, 22 y 23 principalmente, establece la subordinación del poder público a la Ley, en beneficio y protección de las libertades humanas.

Artículo 16.- "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la Ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta de persona digna de fe o por otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculpado.

#### PARRAFO SEGUNDO.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las Leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos." (24)

(24) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. página 58.*

De este artículo observamos que durante siglos, el capricho del gobernante fue la medida de las molestias causadas a los particulares. En otras épocas bastaba con la simple orden verbal de alguna autoridad para perturbar e incluso encarcelar a las personas, sin existir ningún motivo fundado, los atentados a la familia, las violaciones de domicilios, las agresiones a las posesiones, sin haber una causa legítima, se presentaron por mucho tiempo.

Artículo 22.- "Señala que se prohíbe la confiscación de bienes; en el mismo precepto se señala que no es considerada confiscación la aplicación total de bienes para el pago de impuestos o multas aplicando este precepto en materia fiscal, se busca evitar la evasión por parte de los particulares al omitir sus contribuciones".

Artículo 28.- "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las Leyes. Con este artículo se pretende evitar que se favorezca a determinadas personas, sólo podrá aplicarse este artículo cuando la exención sea general, es decir, que se aplique a toda una categoría de personas".

Artículo 131.- "Es facultad exclusiva de la Federación establecer impuestos a la importación o exportación de mercancías, así como su paso por el territorio nacional, por lo -- que los Estados no pueden gravar estos actos".

Este artículo es una limitación a los Estados ya que sólo la Federación puede establecer impuestos, aquí se pretende - proteger a los particulares para evitar que los Estados esta- blezcan impuestos más altos a los señalados y establecidos - por la Federación.

### 1.3.b. HECHO IMPONIBLE

Sainz de Bujanda define el hecho imponible como "El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al reali-- zarse, la obligación tributaria" o bien el conjunto de cir-- cunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya rea- lización provoca el nacimiento de una obligación tributaria- concreta". (25)

Para el maestro Araujo Falcao, el hecho imponible al que llama hecho generador es el "hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, el cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".

(26)

(25) Sainz de Bujanda Fernando, *Notas de Derecho Financiero. Tomo I, 3a. Edición Madrid 1975. Páginas 36 a 66.*

(26) Araujo Falcao Amilcar, *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Trad. Española. Editorial Palma 3a. Edición, Bs. As. 1964. Página 54.*

Berlini, define el hecho imponible como "El conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos". (27)

Para Alaliba, el cual lo conoce con el nombre de hipótesis de incidencia tributaria y lo define como la descripción hipotética, contenida en la Ley del hecho apto a dar nacimiento a la obligación de entregar una cantidad de dinero al Estado.

Hensal define a la situación o presupuesto de hecho como "El conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de Derecho Tributario Material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas". (28)

Para el maestro Delgadillo el hecho imponible es "La situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la Ley para que al ser realizada por un sujeto, se generara precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar; por ello vimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la Ley, formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales, objeto, base, tasa o tarifa". (29)

(27) Berlini Antonio. *Principios de Derecho Tributario. Vols 1 y 2*. Editorial Derecho Financiero 4a. Edición, Madrid 1964. Página 250.

(28) Hensel Albert. *Derecho Tributario. Traducción Italiana de Dino Jarach. Giuffrè Milano Diritto, Tributario* 1956. Página 72.

(29) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *ob. cit.* página 89.

De los conceptos anteriores podemos señalar que el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona, para que nazca la carga tributaria, es la hipótesis--normativa, situación jurídica de hecho previsto en las Leyes fiscales, de cuya realización depende el nacimiento de una obligación tributaria.

Para entender y conocer el hecho imponible, podemos citar ejemplos del mismo tomando en cuenta su aspecto material.

a) Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la Ley tributaria.

b) La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica.

c) La propiedad o posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de automóviles y camiones.

d) El consumo de un bien o de un servicio, al que correspondían el impuesto sobre consumo de energía eléctrica y el impuesto sobre consumo de algodón.

Existe una clasificación del hecho imponible en el aspecto temporal, misma que los clasifica en instantáneos y periódicos.

Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un de--  
terminado momento, por lo tanto cada vez que surgen dan lu--  
gar a una obligación fiscal autónoma. Como ejemplo podemos--  
citar el impuesto sobre adquisición de inmuebles y el impues--  
to de importación, pues cada vez que se celebra un contrato--  
de compraventa respecto de un inmueble o se introduce una --  
mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obliga--  
ción de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado --  
período para su consumación, período que está determinado --  
por la Ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obli--  
gación fiscal. Ejemplos de esos son el impuesto sobre la --  
renta, impuesto al valor agregado, predial, uso de vehículos  
o tenencia.

### **1.3.c. HECHO GENERADOR**

Este es el hecho material que se realiza en la vida real--  
que actualiza esa hipótesis normativa.

El hecho generador es el hecho concreto, localizado en el  
tiempo y espacio acontecido efectivamente en el universo fe--  
nómico, que por corresponder rigurosamente a la descrip---

ción previa, hipotéticamente formulada, por la hipótesis de nacimiento a la obligación tributaria.

El hecho generador es aquella conducta que da nacimiento a una obligación tributaria; es la concretización o verificación del hecho imponible. Una definición más clara es aquella que considera al hecho generador como la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer, el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general.

El hecho generador es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir cuando se adecúa el presupuesto genera la obligación tributaria.

El maestro Delgadillo hace una explicación en la cual señala que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo es al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal.

El maestro de la Garza, señala que el hecho generador se localiza en el tiempo y en el espacio; teniendo características individuales y distintas a los demás hechos generadores y se refiere a una persona concreta o individualizada. Cada hecho generador da nacimiento a una distinta obligación.

De las anteriores definiciones de hecho generador, concluimos que el hecho generador es la materialización del hecho imponible que dará lugar a una obligación tributaria general de hacer, no hacer, o bien de dar. Misma que al adecuarse dará lugar a la obligación tributaria.

#### 1.3.d SUJETOS

Al estudiar la potestad tributaria pudimos concluir que ésta es la facultad que tiene el Estado para imponer las contribuciones necesarias para hacer frente al gasto público que realizan las Entidades del Estado.

En el Derecho Tributario existe un solo sujeto activo; el Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, federación, estados y municipios, es el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación.

El Estado como ente soberano está investido de potestad tributaria, la cual es uno de los atributos de la soberanía, de esta manera la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus respectivas legislaturas.

Para los municipios existen ciertas restricciones ya que únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

La Constitución Política Federal establece las obligaciones de los mexicanos.

Artículo 31 fracción IV.

IV. "Contribuir con los gastos públicos así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes".

Esta obligación se genera ya que al ser miembro del pueblo de México, se debe colaborar con la conservación del or-

den y de la tranquilidad contribuyendo a los gastos públi---cos, a fin de cooperar al sostenimiento y desarrollo de las-instituciones estatales, de los servicios y de las obras que constituyan una ayuda para el desenvolvimiento material y es-piritual de los habitantes de la República.

El Artículo 115 Constitucional a su vez en su fracción II señala que los municipios estarán investidos de personali--dad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la Ley; --asimismo, el Artículo 73 fracción VII señala las facultades-del Congreso para imponer las contribuciones necesarias a --cubrir el presupuesto. Respecto a los Estados, éstos tienen libertad para establecer contribuciones siempre y cuando no-afecten a las que expresamente prohíbe la Ley.

"En lo que respecta a la Federación el Artículo 73 frac---ción XXIX señala como facultades exclusivas de ésta, el esta-blecer contribuciones:

- 1° Sobre comercio exterior.
- 2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recur--sos naturales comprendidos en el párrafo 4° y 5° del-Artículo 27.
- 3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de segu--ros.

- 4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados-- directamente por la Federación, y
- 5° Especiales sobre:
- a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
  - f) Producción y consumo de cerveza".

Debemos señalar que la Federación está facultada para gravar otras fuentes diferentes de las señaladas cuando sea necesario cubrir el gasto público, asimismo la Constitución establece restricciones a los Estados y así lo señala el Artículo 117.

"Los Estados no pueden, en ningún caso:

I.- Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las potencias extranjeras.

II.- Derogada.

III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado.

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera de inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir, ni mantener en vigor Leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

VIII.- Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Los Estados y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una Ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente -

en los respectivos presupuestos.

Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la --  
cuenta pública.

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del taba--  
co en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las --  
que el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Esta--  
dos dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el -  
alcoholismo". (30)

Existe en la misma Constitución el Artículo 115, el que -  
ordena cuál debe ser el régimen político de las entidades --  
federativas. El resto de los Artículos de este título se re--  
fieren también a diversas cuestiones relacionadas con el fun--  
cionamiento del sistema federal.

El Gobierno se realiza en dos planos separados y distin--  
tos: el Federal y el Estatal. El presente comentario es --  
por que lo que no está expresamente concedido a la Federa---  
ción se entiende reservado a los Estados (Artículo 124) las--  
funciones establecidas en este Artículo 117, corresponde rea--  
lizarlas exclusivamente a los poderes federales, por eso ---  
están prohibidas para los Estados, la razón es que de no ser  
así se rompería el pacto federal y la nación caería en el --  
desorden.

(30) *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ob. cit. Páginas 320 y-  
321.*

## SUJETO PASIVO

Al sujeto pasivo de la relación fiscal, se le ha denominado también, deudor real, por adeudo propio deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudor, verdadero deudor, -causante, contribuyente, etc. Todas y cada una de estas denominaciones derivan de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás sujetos, personas o --funcionarios que pueden resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la Ley le atribuya al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador --del crédito.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1° describe al sujeto pasivo en los siguientes términos "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las Leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las Leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias Leyes". (31)

En consecuencia, sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

El maestro Sánchez León considera al sujeto pasivo como "a la persona física o moral o cualquier agrupación que constituye una sociedad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera; que de acuerdo con la Ley está obligada al pago de una contribución al fisco por haberse colocado inicialmente o continuado por cualquier causa legítima en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal". (32)

Al estudiar al sujeto pasivo encontramos que no siempre -

(31) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *ob. cit.* página 4.

(32) Sánchez León Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Cárdenas, Séptima Edición, México 1986, página 266.*

el sujeto pasivo que señala la Ley, es quien paga el tributo, sino que hay ocasiones en las que una persona diferente es la que lo hace, esto es que esa persona ve disminuído su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, originando así que se convierta en el sujeto pagador del tributo. En la distinción que se hace del sujeto pasivo de la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador, es quien incide el tributo debido a la traslación del mismo; por que el primero es el contribuyente y el segundo el contribuyente de hecho.

A lo anterior, el tratadista Pugliese señala que sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la Ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal.

El Derecho fiscal hace una separación de la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda que consiste en que cuando la deuda es a cargo de una persona, la responsabilidad del pago recaé sobre otra persona distinta.

Pugliese señala que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución en su patrimonio y llama responsable a quien la Ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para

los fines de cumplir con la obligación; es decir, el deudor es aquél a cuyo cargo está la deuda y el responsable es ---- aquél que por disposición de la Ley tiene que cumplir con la obligación.

Este autor hace una clasificación de sujeto pasivos la -- cual es de gran importancia y gran influencia en nuestra legislación.

a) Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa.

Es el caso del deudor directo del tributo o su causaha--- biente "Mortis causa" o "Inter vivos", herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas mo rales, la que subsiste o se crea por fusión.

b) Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto (propia y -- ajena con responsabilidad directa.

Es el caso de las personas que, conforme a la Ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes sino también de -- los de terceros, por lo tanto la Ley designa como responsa-- ble directo a quien tiene esa facultad aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total. (ejemplo el jefe de familia respecto de los bienes de los integrantes de la misma).

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

Es el de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total de adeudo y no sólo la parte que le corresponde.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad -- sustituta.

Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo - ya sea voluntarios o por ministerio de Ley, a quienes se res peta su derecho a repetir contra el deudor directo.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad so li da ri a.

Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la Ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco; por ejemplo, el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad ob je t i v a.

Es el caso de personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo, de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garan-

tía objetiva. Ejemplo la adquisición de inmueble con adeudos pendientes por concepto del impuesto predial o territorial.

El Artículo "26 del Código Fiscal de la Federación señala quienes son responsables solidarios con los contribuyentes:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las Leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

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

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

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones mencionadas en los términos del Artículo 2° de este Código.

La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con -

que se les asigne, que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General, o la administración única de las Sociedades Mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por los que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

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

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de ese Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que la hubiere 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 hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se le haya cubierto o hubiere quedado sin efectos.

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

IV.- Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieren 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.

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

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

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

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto-- del interés garantizado, la responsabilidad solidaria corresponderá los accesorios con excepción de las multas". (33)

(33) *Ramírez Ruíz Luis Eduardo, ob. cit. página 39*

### 1.3.e. CONCEPTO DE LA DETERMINACION

Giuliani Fonrouge define la Determinación de la Obligación Tributaria como "El 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". (34)

Gazzerro considera a la Determinación como "La actividad de la Administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el caso administrativo que concretiza la constatación". (35)

Para Vanoni la Determinación es la fijación de los elementos inciertos de la obligación.

Jarach dice que, "La Determinación tributaria es un acto-jurídico de la Administración en el cual ésta manifiesta su-

(34) Giuliani Fonrouge Carlos M. *Derecho Financiero de Palma Bs. As. 1962 y 1969.* Pag. 150.

(35) Gazzerro Filippo. *La Determinación Tributaria.* 3a. Edición Giuffré 1969. Ob. cit. página 110.

pretensión, y contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva". (36)

El maestro de la Garza nos dice que la determinación es un 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 consta 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". (37)

De las anteriores definiciones observamos que algunos autores consideran que la autoridad es la única capacitada para hacer la Determinación, pero considero que también los particulares, en virtud de que nuestra legislación fiscal establece que son sujetos pasivos los obligados a efectuar la Determinación, y así lo señala el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 6° que dice:

"Las contribuciones se causarán conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la Leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vi-

(36) Jarach Dino. *Curso superior de Derecho Tributario* Bs. As. 1957. 2a. Edición-1969, página 70.

(37) Sergio Francisco de la Garza. *Ob. cit.* página 559.

gentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario". (38)

Como señala el artículo anterior las Leyes fiscales establecen que son particulares los que deben realizar la determinación, ya que ellos mismos son quienes mejor conocen y tienen los elementos necesarios para realizarla; esta determinación la puede hacer el contribuyente, la administración o bien, los dos en forma coordinada.

#### NATURALEZA DE LA DETERMINACION "ACCERTAMENTO"

Encontramos que en Italia, tanto la legislación como los tratadistas utilizan la palabra "Accertamento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos la cual está encaminada a la fijación de los elementos inciertos de la obligación; otros autores utilizan la palabra determinación y liquidación y a veces la palabra aplicación, razón por la cual en el presente trabajo las utilizaremos como sinónimos.

(38) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 9.

Existe gran confusión respecto a la conexión que pueda -- existir entre el nacimiento de la obligación tributaria y -- los efectos del acto administrativo de liquidación. Encon-- tramos que para aquellos tributos cuya determinación puede - realizarse sin intervención de la Administración fiscal, ya-- sea para que se reconozca este acto con el carácter de determinación o bien que se le niegue tal naturaleza; se ha reco-- nocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto en la-- norma legal.

En sentido contrario, encontramos que para aquellos im--- puestos que la Ley exige que previamente a su pago, la admi-- nistración tributaria los determine o liquide, se discute si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitu-- tivo o efecto declarativo, o bien si produce efecto constitu-- tivo declarativo. Para tal efecto, citaremos la opinión al-- respecto de los diferentes autores.

#### TESIS DEL EFECTO DECLARATIVO

El principal expositor de esta teoría es Gianinni quien -- señala que la obligación tributaria es una consecuencia de -- ser una obligación ex-lege la cual nace en el momento en que

concurran los dos factores: La norma legal y la realización del presupuesto, esto sin excluir que el legislador pueda -- adoptar una regla diversa, como la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación -- tiene un efecto meramente declarativo.

Amilcar de Araujo señala que el acto de la determinación -- reviste un doble carácter, primero reconoce la existencia de un derecho preexistente pero sin transformarlo, ni modificar lo; segundo, reconoce que la determinación es un requisito -- sin el cual el derecho existente con anterioridad no podrá -- ser ejercido.

Para Margain el que señala que el método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la -- obligación de presentar una declaración, es decir, una manifestación formal ante la autoridad fiscal del que se ha realizado el hecho imponible; la declaración puede ser informativa o de pago.

Nosotros señalamos que el efecto Declarativo única y ex-- clusivamente va a declarar la preexistencia o el prenacimiento de la obligación tributaria o del crédito fiscal.

### TESIS DEL EFECTO CONSTITUTIVO

La tesis contraria se encuentra apoyada por Allorio, ---- quien señala que el nacimiento de la obligación tributaria - ocurre únicamente en el momento en que la administración tri- butaria produce el acto administrativo, al que da el nombre- de acto de imposición, el cual tiene un efecto constitutivo- sobre la obligación, apoyándose para ello en la disposición- de una Ley italiana la cual señala que antes de la produc--- ción de ese acto administrativo, el contribuyente aunque así lo desee, no puede hacer el pago del tributo.

"Berlini" señala que antes de la determinación, la admi-- nistración no tiene un derecho contra el sujeto pasivo, sino un mero derecho potestativo; afirma este autor que la deter- minación (accertamento) produce como efecto constitutivo el- nacimiento de la obligación tributaria.

Existe una corriente que trata de solucionar con una te-- sis ecléctica la controversia entre los autores, al respecto esta corriente o tesis ecléctica atribuye una función decla- rativa constitutiva, y así lo señala "Giannini" diciendo que es declarativa en cuanto da un estado de certeza a una obli- gación ya existente y constitutiva en cuanto a otros efectos jurídicos como son la constitución de la mora, inicio de ---

prescripción, etc.

El maestro Delgadillo, señala que la determinación, tiene un carácter declarativo de la obligación tributaria y constitutiva del crédito fiscal, y que a través de ella se va a --- constatar la existencia del hecho imponible con todos sus elementos (sujeto, objeto, base, tarifa).

De lo anterior podemos concluir que nuestra Legislación -- Fiscal sigue y adopta la corriente Declarativa-Constitutiva, -- es decir, la tesis ecléctica ya que así lo observamos en el -- Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación que en su pá-- rrafo tercero señala "corresponde a los contribuyentes la de-- terminación de las contribuciones a su cargo, salvo disposi-- ción expresa en contrario, si las autoridades fiscales deben-- hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a -- la fecha de su causación". (39)

### 1.3.f. CLASES DE DETERMINACION

La determinación se da con base cierta y con base presunti va o estimada.

(39) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 9.

La determinación con base cierta se ejecuta ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y demás en cuanto a su magnitud económica; se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

Determinación con base presuntiva o estimada. Existe --- cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo principal determina la base imponible, con ayuda de - presunciones establecidas por la propia Ley.

Existe otra clasificación respecto de la Determinación en atención del sujeto que la realiza.

a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según la determine la Ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa.

b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí sólo sin dicha colaboración.

c) La determinación de la base imponible, o aún la de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado -

entre la autoridad tributaria administradora del tributo y --  
el sujeto pasivo principal.

### 1.3.g. NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL

La doctrina y las legislaciones extranjeras varían entre--  
dos sistemas; uno, el que sostiene que el crédito fiscal nace  
en el momento en que la autoridad administrativa determina -  
la cantidad que debe pagar el contribuyente otorgando de tal-  
suerte eficacia constitutiva, al referido acto administrativo  
de determinación, y segundo, que es el que tiene mayor prepon-  
derancia, es aquél que considera que el hecho generador es el  
que hace nacer el crédito fiscal, sin necesidad de ninguna --  
determinación de autoridad administrativa, la cual, si bien--  
puede ocurrir en algunos tributos, tiene simplemente una efi-  
cacia declarativa, pero nunca constitutiva del crédito fis--  
cal.

Flores Zavala, dice que no es necesaria la resolución de -  
autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace au-  
tomáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución  
que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declara-  
tiva de la existencia del crédito.

En la Legislación Alemana encontramos que ésta señala que los créditos derivados de la obligación tributaria nace cuando se realiza el supuesto de hecho al que la Ley vinculará el deber de prestación.

En Francia se inclinan por la tesis de que el acto administrativo de imposición es el hecho generador del crédito fiscal.

"Trotobas" difiere su criterio a los anteriores, el considera que el crédito fiscal nace con el hecho imponible.

En Italia "Giannini" considera que el crédito fiscal nace en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho en el tributo.

"D'Alessio", se manifiesta como partidario de que el crédito fiscal nace con el acto administrativo de imposición.

Del análisis de los conceptos anteriores podemos señalar - que para que exista el crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepa dentro de la situación jurídica que define la Ley, esto es, se necesita que al mismo tiem-

po que exista un hecho haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

El Artículo 4° del Código Fiscal de la Federación señala - "que son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las Leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Un ejemplo de nacimiento del crédito fiscal es el derivado del impuesto predial que nace cuando una persona física o moral adquiere la propiedad o posesión de un inmueble, ya sea rústico o urbano y por la sola adquisición de la propiedad o posesión.

Cabe señalar que para que un crédito fiscal nazca y sea exigible, deberá determinarse en cantidad líquida al momento de la prestación, aplicando para ello las disposiciones legales correspondientes a los impuestos o contribuciones específicas.

### 1.3.h. EL CREDITO FISCAL

El Código Fiscal anterior (1981) en su Artículo 18° señalaba "que el Crédito Fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, la cual debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

El Código Fiscal vigente señala en el Artículo 4°:

"Son Créditos Fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las Leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice". (40)

Podemos señalar que para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria reali-

(40) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 7.

ce un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la--  
situación jurídica que define la Ley; es decir, necesita que--  
al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que  
le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

De los conceptos antes señalados considero que toda obligaa  
ción fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fisg  
cal pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fisg  
cal.

Lo anterior lo observamos en el "accertamento" que connota  
los conceptos de determinación del hecho jurídico que da nacig  
miento al crédito fiscal y de su determinación en cantidad --  
líquida; el maestro Pugliese menciona que el proceso que culg  
mina con la determinación líquida del crédito fiscal está dig  
rigido a dos fines distintos.

El primero a la verificación del hecho jurídico que condig  
ciona legalmente la creación de la carga del contribuyente pag  
ra el pago del impuesto; y la segunda de la calificación de -  
la medida de esa obligación.

A la institución de la verificación y de la calificación--  
se le atribuye una importancia fundamental en armonía con la--

función y su fin que desde el punto de vista general tiende a aclarar el fondo material del contenido económico concreto de la obligación tributaria.

Dice Pugliese, que a través de esta institución, los órganos financieros verifican y califican el hecho, entendiendo esa expresión en su sentido más amplio al cual la Ley condiciona la existencia y la medida de pretensión del Estado.

## CAPITULO SEGUNDO

### 2.1. EXTINCION DE LA OBLIGACION FISCAL

Existen diferentes formas para extinguir la obligación tributaria, pero la más usual es el pago, esta obligación se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria, a través del pago de sus -- obligaciones.

Se entiende que la extinción de la obligación ha perfeccionado la relación fiscal que vincula al sujeto pasivo de la -- obligación con la administración tributaria, ya sea porque no se impugnó la calificación que se hubiera hecho en la fase -- oficiosa; o por la decisión del tribunal fiscal que ha puesto fin a la fase contenciosa; o por un acto de autocalificación--

del sujeto pasivo previsto en la Legislación Mexicana (Código Fiscal) para determinar en forma líquida la mayoría de los impuestos indirectos; así como los que gravan la renta de sociedades o personas físicas.

## 2.2. F O R M A S

En el Derecho Fiscal encontramos como formas de extinción de la obligación; el pago, la compensación, la condonación, - la confusión y la prescripción, mismas que analizaremos en el presente capítulo.

### 2.2.a EL PAGO

Podemos definir el pago "como el modo de extinción por excelencia, el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria". (41)

(41) *Sánchez León Gregorio. Ob. cit. página 208.*

### 2.2.a.1. CLASES DE PAGO

Margain hace una distinción de diversas clases de pago, - como son:

"El pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo". (42)

#### a) Pago liso y llano .

Es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal el cual tiene como resultado el pagar lo debido o pagar lo indebido; se habla de pago de lo debido cuando el contribuyente entera al fisco lo que le adeuda conforme a la Ley, el caso contrario es cuando el contribuyente entera al fisco una cantidad mayor de la debida incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda.

El pago de lo indebido puede ser total o parcial, procediendo la devolución en ambos casos; este pago se origina en un error de la persona que efectúa el entero, en este caso surge una obligación de reembolso a cargo del fisco. A lo antes mencionado podemos hacer un comentario ya que en ocasiones el pago se hace por causas que pueden ser imputables al particular o bien este paga en cumplimiento de una resolu

(42) De la Carza Sergio Francisco. Ob. cit. página 601.

ción administrativa para evitarse el procedimiento administrativo de ejecución misma que posteriormente puede ser declarada nula por ser ilegal.

Así lo consideramos ya que es de explorado derecho que el pago liso y llano de un crédito no significa el consentimiento con la resolución que le sirvió de fuente "porque dicho pago no entraña de modo indubitable dicho consentimiento, habiéndole reconocido así desde hace tiempo, tanto diferentes Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, como la Suprema Corte de Justicia de la Nación"... "pues el simple pago no constituye una conformidad expresa con la resolución ni aún tácita, porque del pago no puede inferirse en forma indefectible el consentimiento de la resolución, consentimiento en forma implícita se deduce, por razones de seguridad para la administración financiera, por dejar transcurrir el plazo que la Ley concede para presentar inconformidades o demandas" (R.T.F.F. año XXXII, NS. 394-396, 1969, p.p. 91-107; SJF VII época, AR 90/53, Gláfiro E. Montemayor, Primera Parte, P. 85 Idem: SJF, VII Epoca, Vol. XXVI, primera parte, P. 55, AR. 9712/49, Industrias Químicas de México, S.A., 25-II-71.

El Código Fiscal de la Federación en el Artículo 22 señala "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las can-

tidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las Leyes fiscales". (43)

Esto es que surge una obligación en la cual el acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

La devolución del pago indebido se realizó lisa y llanamente con base en una autodeterminación del contribuyente, es posible solicitarla de inmediato sin necesidad de cumplir con ningún requisito previo, solamente acreditando con la documentación correspondiente que se hizo un pago indebido. En sentido contrario, cuando el pago de lo indebido se hubiere realizado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente.

b) Pago en garantía.

Este pago es el que realiza el particular, sin que exista obligación fiscal, con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva en el futuro, con la situación o hipótesis prevista por la Ley.

(43) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 32.

De lo anterior, podemos citar como ejemplo aquel de la importación de maquinaria necesaria que no causan impuestos -- aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos ni la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago, esto el interesado puede garantizar los impuestos aduaneros, los que quedarán firmes si en forma definitiva se niega la exención.

c) Pago bajo protesta.

Es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, -- por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

El Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su Artículo 25, el cual decía: "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal, y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se de cumplimiento".

El Código Fiscal de la Federación no preve este tipo de -- pago, sin embargo, en ese mismo sentido se pronunció el extin

to Tribunal Fiscal del Estado de México, controversias todas-  
ellas que se plantearon desde cuando existía en materia fede-  
ral, el pago bajo protesta, cuando el promovente efectuaba el  
pago y sin embargo, no hacía la manifestación de que lo hacía  
bajo protesta.

Lo anterior se tradujo que, en materia federal desapareciera  
del Código Fiscal de la Federación, el pago bajo protesta,  
toda vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde-  
hace años resolvió que el pago liso y llano no implica consenti  
miento alguno con la resolución determinante del Crédito.

d) Pago provisional.

Significa que se realiza con efecto interno. Margain lo -  
define "como el que deriva de una autodeterminación sujeta a-  
verificación por parte del fisco".

Es decir, en este caso el contribuyente durante su ejerci-  
cio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de es-  
timación previstas en la Ley, y al final del ejercicio presenta  
rá su declaración anual en la cual se reflejará su situa-  
ción real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo-  
que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto -  
en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferen--

cia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco certifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como -- ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto por el artí- culo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

e) Pago definitivo.

Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a ve- rificación por parte del fisco, es decir, en este caso el -- contribuyente presenta su declaración definitiva para el pa- go del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cual es la - cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le - presenta, aceptando, en principio que el pago es correcto. - La aceptación es en principio en virtud de que si bien no -- hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no solo en relación con este pa- go, sino en general para precisar cuál es la situación fis-- cal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo.

f) Pago de anticipos.

Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los Contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuanto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual.

g) Pago extemporáneo.

Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento.

Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco; es a requerimiento cuando media gestión de cobro de parte del fisco.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

### 2.2.a.2. SUJETOS DE PAGO

Es importante quién es el sujeto o los sujetos que deben efectuar el pago, por esta razón explicaremos a los sujetos del pago con la siguiente clasificación.

a) Deudores directos.

El pago debe hacerse por aquellas personas a quienes la Ley les impone la obligación de efectuarlo; la norma establece en este caso que el pago sea hecho por el sujeto pasivo principal por adeudo propio.

b) Sujetos pasivos por adeudo ajeno.

Dentro de esta clasificación se encuentran los sujetos pasivos por responsabilidad sustituta, ya sean con el carácter de retenedores o bien que tengan el carácter de recaudadores.

c) Responsables solidarios.

Estos sujetos son a los que la obligación del pago se les exige en forma subsidiaria; es decir, en el momento en que los sujetos pasivos principales, por adeudo propio no hagan el pago de la prestación fiscal.

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.

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

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

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación garantice el interés fiscal por las contribuciones antes mencionadas en los términos del Artículo 11 de este Código y siempre que cumpla con las obligaciones de prestar avisos y de proporcionar informes, a quien se refiere este Código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se le asigne, que tengan conferida la Dirección General; la Gerencia General, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante-

su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

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

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

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

IV.- Los adquirientes 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.

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con el 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 con-

tribuciones.

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

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

VIII.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas". (44)

d) Acreedores hipotecarios, prendarios o embargantes.

Cuando éstos desean subrogación de los derechos del fisco por el acreedor a pesar de no tener ninguna obligación tributaria al respecto.

e) Pago efectuado por tercero.

Este puede actuar con consentimiento expreso del deudor; dentro de esta categoría se encuentran aquéllos que por virtud de una convención extra tributaria hayan asumido la obligación de hacer el pago.

### 2.2.a.3. OBJETO DEL PAGO

El objeto del pago es la realización de la prestación en- que consiste la obligación tributaria.

En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es- la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en es pecie. En las obligaciones tributarias formales, el objeto- es la realización de un hecho positivo o de un hecho negati- vo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.

### 2.2.a.4. PRINCIPIOS DEL PAGO

Principio de identidad, principio de indivisibilidad y -- principio de integridad.

a) Principio de identidad, éste significa que ha de cum-- plirse la prestación que es objeto de la obligación tributa- ria y no otro.

Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá libe- rarse entregando otra clase de bienes, es decir, deberá en - tregar y cumplirse en dinero y no en bienes distintos.

b) Principio de indivisibilidad.

Se entiende que el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la Ley.

c) Principio de integridad.

Consiste en que la deuda no se entiende como pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha; mientras la deuda no esté totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios por las cantidades insolutas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

#### 2.2.a.5. FORMAS DE PAGO

Las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie, la Ley señala que puede efectuarse el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheques, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública, certificados de la Tesorería, certificados de la devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFI), se considera pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario. Actualmente, el único impuesto que se paga en especie es el impuesto a la producción del oro, que se paga entregando oro a las oficinas recaudadoras.

El Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en el -- párrafo de medios de pago señala que las contribuciones y sus accesorios (recargos, multas, indemnizaciones) deben ser paga dos en moneda nacional; para tal efecto se aceptan como me--- dios de pago los siguientes:

Los cheques certificados y los giros postales, telegráfi cos o bancarios; los cheques personales no certificados única mente se aceptarán en los casos y con las condiciones que es tablezca el Reglamento de este Código.

Dicho Reglamento establece en el Artículo 8 que, "Para los efectos del Artículo 20 del Código, el pago de impuestos, así como de otras contribuciones en que el pago se efectúe median te declaración periódica, incluyendo sus accesorios, sólo po drá hacerse con cheques personales del contribuyente sin cer tificar, cuando sean expedidos por él mismo. Los notarios pú blicos que conforme a las disposiciones fiscales se encuen--- tren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros, podrán hacerlo mediante cheques sin certificar de las cuentas personales de los contribuyentes, siempre que cumplan con los demás requisitos a que se refiere este artícu lo.

El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su Tesorería u órgano equivalente y, en el caso de aportaciones de Seguridad Social recaudadas por un organismo descentralizado, a favor del propio organismo, anotando en el cheque el registro del contribuyente en dicho organismo. El cheque deberá librarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población donde esté establecida la autoridad recaudadora de que se trate. La Secretaría mediante disposiciones de carácter general podrá autorizar que el cheque se libere a cargo de instituciones de crédito que se encuentren en poblaciones distintas a aquella en donde esté establecida la autoridad recaudadora". (45)

#### 2.2.a.6. APLICACION DEL PAGO

El Artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en el párrafo séptimo señala que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de que al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Recargos.

III.- Multas.

IV.- La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 21 de este Código.

El Lic. Luis Eduardo Ramírez Ruiz en su comentario a este artículo señala "qué debemos entender por gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del Artículo 21.

Por gastos de ejecución deberán entenderse todos aquellos gastos generados con motivo del uso del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo coactivamente el pago de un crédito fiscal, como lo es el requerimiento de pago, la diligencia de embargo, el remate, etc.

Por recargos debe entenderse la indemnización que se paga al fisco federal por no pagar oportunamente las contribuciones, en otras palabras, es lo que comúnmente se conoce como intereses moratorios o indemnizatorios.

La multa consiste en una sanción de carácter pecuniario que aplica la autoridad por haber realizado el contribuyente una conducta prevista en este Código como una infracción a una disposición fiscal.

La indemnización referida en la fracción IV del Artículo - 21 de este Código, es aquélla que se genera cuando se hubiere pretendido pagar con un cheque que no hubiere sido pagado por la institución de crédito librada, a pesar de haber sido presentado en tiempo por las autoridades fiscales, y la cual consiste en un 20% de la cantidad amparada en dicho título".(46)

#### SISTEMAS O FORMAS DE RECAUDACION

La recaudación de los créditos fiscales se efectúa de dos formas a saber, el de recaudación por la propia administración fiscal y la recaudación hecha por medio de terceros, misma que a continuación explicaremos.

#### RECAUDACION POR LA ADMINISTRACION FISCAL O RECAUDACION DIRECTA

Esta es la forma de recaudación predominante, ya que la -- Ley de Ingresos de la Federación señala que para la recauda-- ción de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, regalías y participaciones se hará en las oficinas exactoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el Banco de -- México o en las instituciones de crédito autorizadas. Para -- que el particular cuente con un comprobante de pago deberá -- recibir de dichas oficinas recaudadoras el recibo oficial en-

(46) Ramírez Ruiz Luis Eduardo. Ob. cit. página 31.

el que se encuentre la impresión de la máquina registradora.

RECAUDACION POR TERCEROS O RECAUDACION  
INDIRECTA

Es la que se realiza por los Organismos auxiliares tales como las Tesorerías de las entidades federativas, las cuales tienen convenios de colaboración con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la recaudación y administración de impuestos federales.

Las terceras personas encargadas de la recaudación las podemos ejemplificar de la manera siguiente:

RETENEDOR	RECAUDADOR	MEDIANTE CONVENIO
PATRON	NOTARIO	SISTEMAS DE COORDINACION FISCAL

2.2.b. LA COMPENSACION

"Es el modo de extinguir en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra". (47)

Tomando la definición anterior, podemos señalar que la compensación, como forma de extinción de la obligación fiscal,-

(47) Sánchez Piña José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. Editorial P.A.C.S.A.- de C.V. Primera Edición 1984. Página 72.

tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos; esta situación deriva de la aplicación de una Ley fiscal o de dos diferentes.

Como requisito indispensable para que proceda la compensación podemos señalar el que las deudas sean recíprocas, líquidas y exigibles, es decir, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse.

El Código Fiscal de la Federación en el Artículo 23 señala:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las cantidades que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambos deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

#### COMPENSACION INDEBIDA

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera,--

se causarán recargos en los términos del Artículo 21 de este Código, sobre las cantidades compensadas indebidamente y a -- partir de la fecha de la compensación.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se -- haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para de volverlas.

#### COMPENSACION DE OFICIO

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las -- cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros cuando éstos sean -- objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cual-- quier otra causa, contra las cantidades que las autoridades - fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el Artículo 22, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución-- de mejoras o derecho". (48)

(48) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. páginas 36 y 37.

El anterior artículo es comentado por el Lic. Luis Eduardo Ramírez Ruíz el cual señala que, "considera adecuada la disposición de dicho artículo en el sentido de que los contribuyentes están obligados a pagar recargos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 del citado código, respecto de aquellas cantidades que se hubieran compensado sin tener derecho a ello, esto es en forma indebida, caso en el cual por no proceder la compensación mediante la que se pretendió pagar una contribución, nos encontramos frente a una falla de cumplimiento oportuno, generándose los recargos aludidos a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la compensación, señala que esta última situación le parece injusta, ya que si la compensación no procedió, como se dijo, estamos frente al caso de un incumplimiento, que sólo ocurre después de transcurrido el término legal concedido para efecto del pago, porque si un contribuyente efectuó la compensación con un mes de anticipación al día en que se venciera el término para pagar, los recargos deberían de computarse conforme a la regla general, esto es, a partir del día siguiente de aquél en que venció dicho término. Tampoco es permitido, y así se dispone, que el contribuyente, después de haber solicitado la devolución de un saldo a su favor o de un pago indebido, opte por compensar dicha cantidad, ya que se podría presentar el caso de un doble pago a favor del particular por haber utilizado -

dos vías distintas para hacer efectivo el crédito a su favor".  
(49)

Encontramos que además de la compensación entre el fisco - y los contribuyentes hay compensación entre entidades públi-- cas la cual contempla el Código Fiscal el cual señala en el - Artículo 24 que:

"Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federa-- ción por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipi--- pios, Organismos Descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto Sociedades Nacionales de Crédi-- to, por la otra. Tratándose de la compensación con Estados y Municipios se requerirá previo acuerdo de éstos". (50)

El Código Fiscal vigente contempla una modalidad en la com-- pensación, aunque no recibe ese nombre señala que, la utiliza-- ción de los estímulos fiscales a que tienen derecho los con-- tribuyentes, ya que al ser créditos a favor del particular, - se compensan con los adeudos tributarios a su cargo; lo ante-- rior lo observamos en el Artículo 25 del Código Fiscal que -- señala:

"los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fisca-- les a que tengan derecho, contra las cantidades que están --- obligados a pagar, siempre que presente aviso ante las auto--

(49) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 37.

(50) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 38

ridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal (CEPROFIS) o de devolución de impuestos (CEDIS), en los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los derechos en que se otorguen los estímulos". (51)

Los particulares se pueden hacer acreedores a estos estímulos fiscales, los cuales son un crédito a su favor, cuando realicen cualquiera de los supuestos que son generadores de dichos estímulos, como el desarrollo de una actitud prioritaria para el país, fomento del empleo, la adquisición de productos nacionales; además la autoridad puede devolver determinado número de contribuciones que se hubieran pagado durante la elaboración de un producto cuando éste fuere exportado, como premio para fomentar las exportaciones que se consideran benéficas para el país.

### 2.2.c. LA CONDONACION

Consiste en la remisión o perdón de la deuda, dicha figura

(51) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 32.

jurídico tributaria permite al Estado, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal; esta institución se fundamenta en la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas, la cual mientras no lesione otros intereses jurídicos protegidos por el Derecho, las personas pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares.

Existen dos tipos de condonación, la de tributos y la de multas, mismas que regula el Código Fiscal de la Federación - Artículo 39 fracción I.

"I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de -- contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, -- diferido o en parcialidades cuando se haya afectado o trate -- de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de pro ductos, o la realización de una actividad, así como en caso -- de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas -- o epidemias". (52)

De lo anterior observamos que la condonación tiene como -- finalidad aminorar la carga tributaria de alguna región o de -- terminada rama de actividad, siempre por razones de equidad -- teniendo como requisitos:

(52) *Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 60.*

- a) Otorgarse por el Ejecutivo Federal.
- b) Ser general.
- c) Proceder por región o por rama de actividad.
- d) Estar autorizado por la Ley.
- e) Señalar el tiempo durante el cual se otorga.

En materia de multas encontramos que estas tienen un contenido, otro procedimiento y un tratamiento diferente, a pesar de ser también créditos fiscales.

El Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación el que dispone que "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicté la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento-

administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su garantía.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación". (53)

La condonación puede ser total o parcial.

En el caso de la condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, - con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad Hacendaria.

Así sólo el Ejecutivo Federal podrá mediante resolución de carácter GENERAL, condonar tanto las contribuciones como sus accesorios, dentro de los cuales, se incluyen las multas.

Para el caso de condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; ésto último en virtud de que, la condonación de multas tiene como finalidad --- atemperar en lo posible el rigor de la Ley.

Este tipo de condonación corresponde única y exclusivamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien podrá condonar ya sea en forma total o parcial, dicha Secretaría valorará debidamente todas las circunstancias del caso, y resolverá lo que a su juicio considere procedente.

De lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

#### 2.2.d. LA CANCELACION

La cancelación consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro; realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación, a) el pago, b) la prescripción.

El Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece: " La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago".

### 2.2.e. LA CONFUSION

Respecto a la confusión existen diversas opiniones, Giulia ni Fonrouge, señala que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales; para Jarach la confusión de las obligaciones tributarias es una circunstancia rara pero no imposible.

El Código Civil para el Distrito Federal en sus artículos 2205 y 2207 al respecto señala que 2206 "La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnan en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa". (54)

Artículo 2207.- "La confusión que se verifica en la persona del acreedor o deudor solidario sólo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda". (55)

### 2.2.f. LA CADUCIDAD

Esta palabra deriva del término latino "Cado, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor.

(54) *Código Civil para el Distrito Federal*. Editorial Porrúa. Cuadragésima Novena-Edición 1981, página 387.

(55) *Código Civil para el Distrito Federal*. Ob. cit. página 387.

"La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones". (56)

"La caducidad para el Lic. Raúl Rodríguez Lobato, consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar -- las infracciones cometidas". (57)

En la caducidad opera la extinción de la acción por el simple transcurso del tiempo, de modo automático, no se admiten causas de suspensión ni de interrupción de plazo; la distinción que hay entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina Alemana anterior al Reichsabgabednug. La cual -- distinguía entre el Derecho a la determinación del crédito y el Derecho al cobro del mismo; en el primer caso, debería de hablarse de caducidad, en el segundo de prescripción, tema -- que trataremos en el siguiente inciso.

Encontramos que por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y como ya se mencionó no es ---

(56) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Ob. cit. páginas 120 y 121.

(57) Rodríguez Lobato Raúl. Ob. cit. páginas 174, 175 y 176.

susceptible de interrupción o suspensión.

El Código Fiscal de la Federación contempla casos en que el plazo de la caducidad pueda ser de diez o tres años, así como los casos en que dicho plazo pueda suspenderse.

Artículo 67.- "Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones se extingue en el plazo de cinco años contando a partir del día siguiente a aquel en que:

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

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración --

o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado; el término correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente". (58)

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

(58) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 42.

declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

El plazo de tres años será en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el Artículo 26, fracción III de -- este Código, el plazo será de tres años a partir de que la ga rantía del interés fiscal resulte insuficiente". (59)

El plazo de caducidad antes mencionado se trata de la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión, y la responsabilidad de 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 de las Sociedades Mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas Sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, si la sociedad incurre en alguno de los supuestos siguientes:

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

(59) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 93.

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

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

Para que opere la caducidad es requisito que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva, a solicitud del particular.

### 2.2.g. LA PRESCRIPCION

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a la prescripción como una de las formas de extinción -- tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reem--bolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a fa--vor de éste y en contra de los contribuyentes.

Encontramos dos especies o clases de prescripción, la positiva y la negativa.

La prescripción positiva o adquisitiva.

Esta es la que los Romanos llamaban usucapión, es un medio de adquirir el dominio mediante la posesión en concepto de -- dueño, pacífica, continua, pública y por el tiempo que marca -- la Ley.

La prescripción negativa o extintiva.

Esta es la exoneración de obligaciones por no exigirse su cumplimiento mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo -- las condiciones establecidas por la Ley.

La prescripción nace en el Derecho Civil, pero en el Derecho Fiscal únicamente se adopta la prescripción negativa con -- las particularidades que el Derecho Fiscal le asigna.

El Código Fiscal de la Federación señala que el Crédito -- Fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco -- años.

El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual pro -- duce el efecto de inutilizar el cómputo del plazo, dicho pla --

zo se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del Crédito Fiscal, con la condición de que se notifique legalmente al deudor, o por actos del -- deudor en los cuales ésta reconozca la existencia de la prescripción.

Esta interrupción la contempla el Artículo 146, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación que al respecto dice: "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. - El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga - saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la - autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecu-- ción, siempre que se haga del conocimiento del deudor". (60)

En relación a la prescripción que corre a favor del fisco el párrafo séptimo del Artículo 22 del Código Fiscal de la - Federación dispone que la obligación de devolver prescribe - en los mismos términos y condiciones que el Crédito Fiscal.

(60) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 167.

De lo expuesto anteriormente, podemos señalar que la prescripción es una institución de carácter sustantivo, aquí el Derecho ya nació pero no se ejercitó dentro del plazo que estableció la Ley; la caducidad da seguridad jurídica al contribuyente, en el sentido que la Ley impide a la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo, ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales; es decir, la caducidad se da antes de la existencia del crédito, es una forma para evitar su nacimiento.

### CAPITULO TERCERO

#### 3.1. INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones, este es un principio fundamental del Derecho, ya -- que a partir de ese momento puede determinarse la exigibili-- dad de las conductas que son el contenido de la obligación.

El Artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, aunque-- no de manera tan clara como lo señalaban los Códigos Fiscales de la Federación anteriores al vigente señala que "Las contri -- buciones se causan conforme se realizan las situaciones jurí-- dicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales vigentes --

durante el lapso en que ocurran". (61)

La doctrina coincide en que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes fiscales.

Lo anterior se menciona en virtud de que el tema de este inciso es el incumplimiento de las obligaciones, por lo tanto podemos señalar que dicho incumplimiento se presenta cuando no se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las Leyes fiscales.

De esta manera en términos generales podemos definir a la obligación como aquella relación de derecho en virtud de la cual una persona está obligada a una prestación respecto de otra.

En materia fiscal no solamente se regula la obligación del contribuyente, la cual consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en falta de pago oportuno; sino que contempla además otro tipo de obligaciones a cargo del propio contribuyente así como-

(61) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 9.

M-0093745

de terceras personas. Este otro tipo de obligaciones a las que nos referimos son de naturaleza administrativa, sin las cuales la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podrá hacerse efectiva.

El maestro de la Garza define a la obligación tributaria como "aquella virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo". -- (62)

Así el incumplimiento de la obligación tributaria se debe por no satisfacer al sujeto pasivo lo que el sujeto activo, el cual necesariamente será el Estado exige a través de sus órganos, con el objeto principal directa o indirectamente de recaudar los ingresos a la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

### 3.1.a. CONCEPTO

Margaín define a la obligación tributaria como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto acti

(62) De la Garza Sergio Francisco. Ob. cit. página 325.

vo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie".  
(63)

Como se ha señalado la obligación tributaria es una obligación "EX-LEGE" es decir, que nace, se crea y se instaura por fuerza de Ley, de esta manera el Estado como sujeto activo -- exige a el sujeto pasivo el cumplimiento de una obligación pecuniaria, la cual al no ser realizada da como resultado que - el Estado ejerza su poder coactivo para exigir del particular el cumplimiento y la satisfacción de la obligación, utilizando para su fin los medios creados, o bien aplicando las sanciones que se ameriten, ya que el no cumplir con las normas - jurídicas da como resultado la aplicación de una sanción o varias las cuales se analizarán en el presente capítulo.

### 3.1.b. CONSECUENCIAS

El incumplimiento de los deberes impuestos por las normas-jurídicas tiene como consecuencia la aplicación de sanciones-que disciplinen al incumplido y estimule a la observancia de-la misma, así como el cumplimiento pleno y oportuno del deber que se impone para su eficiencia.

(63) Margain M. Emilio "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano"-- Editorial Universidad Potosina, San Luis Potosí, México. 1976. página 135.

Existen grandes controversias respecto a la rama del Derecho en que se debe de incluir al lícito tributario, ya que al tratar aspectos penales se le considera como Derecho Penal -- pero los especialistas de esta disciplina no se interesan en el estudio de los delitos fiscales.

Por esta razón trataremos el ilícito tributario analizando las dos figuras elementales que lo integran, las infracciones y los delitos, con sus respectivas sanciones y penas, así como la potestad de las autoridades para imponerlas.

La infracción en el sentido amplio se considera como el género y se le define como "toda acción u omisión que importa - violación a un mandato tributario". Dentro de ese género se incluye a los delitos.

El maestro Delgadillo manifiesta que una conducta ilícita- en materia tributaria puede ser calificada como infracción o- como delito, lo cual es un problema, ya que una misma conduc- ta puede ser castigada en el aspecto penal y en el administra- tivo, lo que puede hacer pensar que se castiga a una persona- dos veces por un mismo hecho, lo cual es contrario a lo que - señala el Artículo 23 Constitucional que dice nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le - -

absuelva o se le condene, el citado maestro señala que el presunto problema ha sido resuelto al considerar que la conducta ilícita no se sanciona dos veces, sino que la sanción presenta dos aspectos, el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica); mismas que son impuestas por autoridades diferentes.

Se considera infractor y por lo tanto responsable en la comisión de una infracción, a toda persona que concretice los supuestos que la norma jurídica señala, de este modo tienen el carácter de sujetos responsables, en la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la Ley establece. El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales, la Procuraduría Fiscal de la Federación y las autoridades administrativas y recaudadoras, en términos de lo dispuesto por el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 26 de agosto de 1983, mismo que en el Artículo 10 fracción XVIII señala -- que dentro de las facultades de la Procuraduría Fiscal de la Federación, ejercer en materia de infracciones y delitos fiscales las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás Leyes, e imponer las -

sanciones correspondientes por infracciones a dichas Leyes, - excepto cuando compete imponerlas a otra unidad administrativa de la Secretaría.

De lo anterior se desprende que será el Procurador Fiscal de la Federación como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el encargado de la aplicación de las sanciones por violaciones a las disposiciones legales aplicables en materia fiscal.

### 3.2. CUMPLIMIENTO FORZOSO

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

El poder tributario o poder coactivo del Estado es exclusivo de éste y lo ejerce en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad, este poder expide las leyes que establecen los tributos y que debe contener los elementos esenciales de los mismos.

En segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera adminis

trativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la Ley debe dirimir controversias entre la administración y el gobernado las cuales surgen con motivo de la aplicación de la Ley impositiva, y por último a través del Poder Judicial cuando éste dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, así la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones, la normativa, la administrativa y la jurisdiccional.

De esta manera el cumplimiento forzoso consiste en el pago de las contribuciones mediante, el poder coactivo del Estado, facultad que tiene éste para obligar a los sujetos al cumplimiento de sus obligaciones a través de los medios con los que cuenta.

### 3.2.a. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Dentro del proceso fiscal se encuentra la fase relativa al cobro de las contribuciones que le son debidas al fisco, el cual para realizarse debe ajustar todos los procedimientos para la determinación del Crédito Fiscal. Podemos definir al procedimiento económico-coactivo como "aquel a través del ---

cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, y en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el Derecho". (64)

Como se ha señalado, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes, los cuales deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas; asimismo el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación nos señala las facultades de comprobación de las autoridades, mismas que son:

"Artículo 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios 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, estará facultada para:

I.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios

rios o terceros con ello relacionados, para que exhiban en -- su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las pro-- pias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la - contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros docu- mentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsa- bles solidarios o terceros relacionados con ello y revisar su contabilidad, bienes y mercancías,

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores pú-- blicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar u ordenar avalúos o verificación física de - toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VI.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la de- nuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para -- que ejercite la acción penal por la posible comisión de deli- tos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio- que la Ley relativa concede a las actas de la Policía Judi--- cial, y la propia Secretaría, a través de los abogados hacen- darios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público -

Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales". (65)

El Código Fiscal señala en el Artículo 65 que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia, del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación, así el procedimiento fiscal finaliza pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, en virtud del poder económico coactivo que tiene.

Se considera que el poder o facultad económico coactivo del Estado es un ataque a las Garantías Individuales que señala la nuestra Constitución, (Artículos 14 y 17) pero se ha demostrado que no es así, dicho criterio se apoya en que la naturaleza del crédito fiscal responde a las necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que es primero el interés público que el interés particular, siendo así este poder válido por razón de presunción de legalidad que la Ley le atribuye.

De esta manera el procedimiento administrativo de ejecu---

ción tiene como finalidad, la recaudación del importe de lo -  
debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho volunta-  
riamente por el deudor de ese crédito, ya sea el sujeto pasi-  
vo, por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria,  
sustituta u objetiva prescindiendo de la voluntad de ese deu-  
dor, o aún en contra de su voluntad.

#### DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

Dispone el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que, las autoridades fiscales exigirán el pago de los crédi--  
tos fiscales que no hubieran sido cubiertos mediante el proce--  
dimiento administrativo de ejecución, para ello a partir de -  
la fecha en que exigió el crédito fiscal al ejecutor designa-  
do por el Jefe de la Oficina Exactora quien podrá constituir--  
se en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de  
requerimiento de pago y en caso de no hacerlo, en el acto se-  
procederá al embargo de bienes suficientes para dado el caso,  
rematarlos, enajenarlos fuera de subasta pública o adjudicar-  
los en favor del fisco, o bien el embargo de negociaciones --  
con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin -  
de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos -  
necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los --  
accesorios legales.

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

"Fenech" define el embargo como el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor en su poder o en el de terceros, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y los frutos de la garantía del crédito". (66)

Señala nuestro Código que los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad por los Jefes de las Oficinas Ejecutoras; en los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles

(66) Fenech Miguel, *Derecho Procesal Tributario Bosch*, 3 Volúmenes, Barcelona - 1951, página 110.

son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, así como al finalizar la diligencia se deberá levantar acta pormenorizada de la cual se entregará copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevee como ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia.

Señala el Artículo 158 del Código Fiscal de la Federación que, "si al designarse bienes para el embargo, se opusiera un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad, con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberá allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en los términos de este Código". (67)

En cuanto a la reclamación de referencia, el Artículo 159 menciona que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia, dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Se contempla también como ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia.

Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los ingresos después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes.

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base del avalúo

y en los demás casos, el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días, y a falta de acuerdo el valor del avalúo, se establece lo conducente para la convocatoria, para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, y la adjudicación al fisco.

La convocatoria para el remate deberá ser convocada para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a --- aquella en que se determinó el precio que deberá servir de base, la publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate; se entiende por postura legal -- aquella que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera del remate cuando:

"Artículo 192 del Código Fiscal de la Federación,

I.- El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II.- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterio

ro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores". (68)

Fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal a los accesorios en el orden siguiente:

- a) Los gastos de ejecución
- b) Los recargos.
- c) Las multas.

y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación en el banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

### 3.3. SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

Encontramos que en el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias origina que el Estado --- aplique al infractor una sanción.

El maestro García Maynes, define a la sanción como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado, este autor nos menciona que la - sanción está condicionada a la realización de un supuesto, el cual consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado; por lo tanto el in-- cumplimiento del deber jurídico engendra a cargo del incumplido, un nuevo deber constitutivo de la sanción.

El citado autor hace una clasificación de las sanciones -- jurídicas señalando que éstas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el -- contenido de la sanción, en atención a la clasificación seña-- la que hay dos posibilidades para una división general de las sanciones:

- 1.- Las de coincidencia.
- 2.- Las de no coincidencia.

En el caso de las de coincidencia, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el -- caso del cumplimiento forzoso.

En el caso de las de no coincidencia no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero --- existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido -- que realice una prestación equivalente desde el punto de vista económico a la que se dejó de realizar, en este caso la -- sanción tiene la finalidad de asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos.

El profesor García Maynes señala que las sanciones no se -- agotan en los dos tipos antes mencionados es decir, el cumpli miento forzoso y la indemnización ya que no siempre es posi-- ble exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un --- equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tan ta gravedad, o daña y amenaza a la sociedad de tal forma que la indemnización resulta insuficiente, para estos casos se -- trata de corregir un daño acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena, dando así como resultado el nacimiento de la figura del castigo como otra forma sancionadora.

Encontramos que en nuestro Derecho tributario las sanciones se reducen únicamente a los castigos o penas, es decir, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.

La pena, encontramos que se divide en personal y patrimonial.

La personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de la privación de la libertad.

La pena patrimonial afecta a la persona como su nombre lo indica en su patrimonio, como en el caso de la imposición de una multa.

#### **CLASIFICACION DE LAS SANCIONES**

Podemos señalar que las sanciones para los ilícitos civiles son fundamentalmente la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización, éstas tienen como finalidad compensar o reparar el daño causado vía cumplimiento o vía de pago de daños.

## **SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS**

Aquí depende de la autoridad que las imponga, en materia penal la sanción es la privación de la libertad misma que le impone la autoridad judicial, la multa puede imponerla la autoridad penal o administrativa.

### **SANCIONES PRINCIPALES, ACCESORIAS O SUBSIDIARIAS**

Sanciones principales: son las que se imponen como castigo por la violación de la norma infringida, un ejemplo son las multas.

Sanciones accesorias: son aquellas que recaen sobre los objetos y medios materiales con los que la transgresión se ha realizado, ejemplo: decomisar el contrabando.

Sanciones subsidiarias: son las que se imponen cuando la sanción principal no puede ser cumplida.

Existe otra clasificación en atención a la naturaleza jurídica de las sanciones, las cuales son:

a) Represivas, aquí hay pérdida de los bienes jurídicos del infractor.

b) Reparadoras, son aquéllas que se limitan a indemnizar - al sujeto pasivo de la infracción.

c) Mixtas, son las que además de ser represivas tienden - a resarcir al fisco por las evasiones no cubiertas y las no - pagadas por insolvencia.

Según la naturaleza de los bienes de que se privan..

a) Penas privativas de la libertad.

b) Económicas, pérdida de parte del patrimonio, ya sea dinero u otro bienes.

El Código Fiscal de la Federación, señala que las únicas - sanciones en materia fiscal son los castigos, es decir, las - penas ya sean personales o patrimoniales. Así el Artículo 70 de dicho Código señala que la aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que exija el pago de las contribuciones respectivas y ser además accesorios, así como de las penas que impongan - las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El Artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala - que las infracciones por incumplimiento de la obligación fis-

cal sustantiva se sanciona con multa que puede ser del 50%,-- del 100% o del 150% de la contribución omitida, según se pague ésta.

Las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sanciona con multa que varía, ya que para el año de 1988 para los efectos del párrafo II del Artículo 70 - del Código Fiscal de la Federación se establece el factor de 2.6 que se aplicará a partir del primero de marzo de 1988 sobre las cantidades en vigor.

Según el tipo de obligación incumplida los delitos fiscales se sancionan con prisión, es decir, con la privación de la libertad que puede variar de 3 meses a 9 años según sea el caso.

Del estudio de las sanciones podemos señalar que éstas son muy diversas, ya que pueden ser pecuniarias con multas muy bajas en cuantía, hasta las sanciones que se establecen en el Código Fiscal de la Federación para los delitos fiscales, los cuales se castigan con la privación de la libertad.

### 3.4. RECARGOS-INDEMNIZACION

El Código Fiscal de la Federación vigente, en el Artículo-70 señala:

"La aplicación de las multas, por infracciones en las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades -- judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal". (69)

Encontramos que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no es considerada como sanción en la legislación tributaria mexicana, si el precepto antes señalado indica que, por un lado se aplicarán las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y por el otro lado señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente se indica que esto último no es -- una sanción, asimismo, encontramos que no se considera a la -- indemnización como sanción, lo cual señalamos partiendo de -- que los "recargos" según lo dispone el Artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son una indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno de las contribuciones; que de-

(69) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. Ob. cit. página 99.

acuerdo a lo establecido en el último párrafo del Artículo 2° del Código Fiscal, son accesorios de las contribuciones; y -- que el Artículo 70, los separa de las sanciones; lo cual ---- observamos ya que el Artículo 21 no se encuentra en la parte del ordenamiento relativa a las infracciones y delitos, sino en la referente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, por lo tanto contrariamente a la doctrina, la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y la considera sólo un accesorio de la contribución; a pesar de la severidad de los recargos, puesto que - hasta antes del mes de junio de 1988 éstos se causaban a razón de 12.75% de la contribución omitida por cada mes o fracción hasta que realice el pago, sin que excedan de los causados en cinco años.

El anterior comentario se hizo en virtud de que el presente trabajo tiene como finalidad entre otras, precisar la naturaleza jurídica de los recargos en materia fiscal, la cual señala el Código que son una indemnización que debe pagarse por no haber cubierto el contribuyente un crédito fiscal dentro - del término concedido por la Ley para ello, por lo que no los considero como indemnización, sino como sanción en virtud de la severidad con que éstos se aplican.

Dicho criterio lo fundamentare más ampliamente en el capítulo cuarto de la presente tesis.



## CAPITULO CUARTO

### 4.1. RECARGOS-CONCEPTO

El Diccionario de la Lengua Española define a la palabra - recargo como "la acción de aumentar la carga o nueva carga" (70)

Nuestra Legislación Mexicana da el nombre de "recargos" a los intereses moratorios que se devengan cuando no se paga un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo señalado.

La Doctrina Mexicana se ha dividido en cuanto a la concepción de los recargos ya que algunos autores los consideran como sanciones y otros como intereses moratorios.

(70) Diccionario de la Lengua Española. Ob. cit. página 119.

Lomelí Cerezo los define como sanción civil, puramente indemnizatoria, y para tal efecto cita en materia civil el mutuo con interés, el cual es señalado en el Artículo 2393 del Código Civil que dice: "es permitido estipular interés por el mutuo ya consista en dinero, ya en géneros", así el Artículo 2394 del citado Código señala que el interés es legal o convencional, el interés legal es el 9% anual, y el convencional el que fijen los contratantes, el cual puede ser mayor o menor al interés legal; pero cuando el interés sea tan desproporcionado que haga fundamentalmente creer que se ha abusado del apuro pecuniario, de la inexperiencia o de la ignorancia del deudor, a petición de éste, el juez teniendo en cuenta -- las especiales circunstancias del caso, podrá reducir equitativamente el interés hasta el tipo legal.

En materia civil se puede pactar el interés entre las partes, no así en materia fiscal ya que aquí es el legislativo -- quien fija los recargos sin participar el contribuyente.

Otros tratadistas como Lerdo de Tejada y Briseño Sierra -- niegan el carácter meramente indemnizatorio a los recargos, -- ya que los consideran punitivos, fundamentan su opinión señalando que los recargos proceden solamente por falta de pago -- oportuno del crédito fiscal, lo cual constituye una infrac---

ción según el Código Fiscal de la Federación, agregando a lo anterior las circunstancias de la alta tasa.

Entre la doctrina extranjera existen diversos criterios, - "Presutti" la considera indemnización, "Tesoro" opina que es una sanción de carácter complementario o accesorio. "Bielsa" los llama intereses punitorios, "Villegas" los considera como sanción compensadora, lo cual sólo pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado por la infracción .

En España Sainz de Bujanda considera el "interés de demora" con carácter indemnizatorio, como la sanción que consiste en imponer al deudor el pago en beneficio del fisco acreedor de una indemnización por los daños y perjuicios que este último haya experimentado, lo cual es correcto si se toma en cuenta que la tasa de interés de demora es el básico del Banco de España, es decir, el interés normal del dinero.

Para de la Garza "los recargos constituyen sanciones accesorias, por lo que coexistiendo con la multa que también castiga la mora en el pago de las prestaciones fiscales, esa mora es objeto de una doble sanción; el recargo y la multa".

( 71 )

(71) De la Garza Sergio Francisco. Ob. cit. páginas 925 y 925.

Para el Lic. Luis Eduardo Ramírez los recargos constituyen "una indemnización que debe pagarse por no haber cubierto el contribuyente un crédito fiscal dentro del término concedido por la Ley para ello. En otras palabras son los intereses -- moratorios que se generan por no haber pagado oportunamente - y a los cuales tiene derecho el fisco federal como acreedor - de las contribuciones respectivas". (72)

#### 4.1.a. NATURALEZA JURIDICA

El Código Fiscal de la Federación de 1938 contemplaba a -- los recargos en el capítulo de las infracciones y sanciones, - y en su Artículo 207 establecía que:

"El pago de un impuesto o derecho realizado fuera de los -- plazos señalados por las Leyes fiscales, siempre que dicho -- entero se efectúe en forma espontánea, sólo dará lugar al co -- bro de recargos a razón de 2% sobre el monto de los mismos -- por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago, - sin que en ningún caso pueda exceder del 48% del importe de - los impuestos o derechos de que se trate".

Los recargos deberán considerarse, en todo caso, como in-- demnización al erario federal por la falta de pago oportuno - en los adeudos respectivos.

(72) Ramírez Ruíz Luis Eduardo. *Ob. cit.* página 926.

Las liquidaciones de recargos mayores de \$ 100.00 formuladas por las oficinas federales de Hacienda, se remitirán a la Procuraduría Fiscal para los efectos de su revisión; asimismo el Código Fiscal de la Federación de 1938 señalaba los casos y circunstancias por las que los recargos dejarían de causarse.

Artículo 208.-"Los recargos que las Leyes fiscales establezcan, dejarán de causarse durante la tramitación de las inconformidades que los interesados promuevan, si el adeudo se garantiza con pago provisional en la Tesorería de la Federación o en sus dependencias, o cuando se haya dispensado el aseguramiento del interés fiscal".

Artículo 209.-"Durante el transcurso de las prórrogas que se concedan para el pago de un crédito fiscal, se causarán recargos del 9% anual".

El citado Código de 1938 en su Artículo 232 establecía que: "Las infracciones y los delitos previstos en este Código serán sancionadas, según el caso, como lo previenen los artículos siguientes o lo especifiquen las demás Leyes fiscales, con:

I. Multas administrativas.

- II. Recargos
- III. Caducidad de concesiones y suspensión de derechos;
- IV. Suspensión a los infractores en el ejercicio de cualquiera actividad relacionada con los asuntos fiscales y en la cual se haya cometido la infracción que se sanciona;
- V. La suspensión y destitución de los cargos públicos.
- VI. Prisión y multas".

El Código de 1938 consideraba a los recargos como una sanción, y así lo observamos al encontrarse éstos en el capítulo de infracciones y sanciones, a diferencia del vigente que los contempla en el capítulo de derechos y obligaciones de los -- contribuyentes.

De lo anterior, podemos señalar que los recargos no son -- sanciones ya que las multas son las que tienen ese carácter -- las cuales pueden consistir en una pena pecuniaria o bien en una pena privativa de la libertad, es decir, una pena impuesta por el Derecho Penal cuando la infracción así lo amerite;-- de esta manera, no es conveniente repetir lo referente a sanciones ya que éstas fueron explicadas en el capítulo tercero-- del presente trabajo.

El Código Fiscal de la Federación de 1981 en su Artículo -

21 disponía que:

"Cuando no se cubrieran las contribuciones en la fecha o -- dentro del plazo señalado por las disposiciones respectivas, -- deberían pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco federal por falta de pago oportuno. Así en esa fecha los recargos tenían una tasa 50% mayor de los intereses que para las prórrogas señale el artículo 6° de la Ley de Ingresos de la Federación para 1982, la cual fue fijada en un 36% anual, -- con lo que la tasa de los recargos viene a ser del 4.5% por -- cada mes o fracción, lo cual es más alto que los intereses -- que cobraban los bancos, ya que si la tasa de los recargos -- fuera coincidente con el interés bancario y no mayor, pudiera aceptarse que los recargos tienen carácter indemnizatorio pero al ser mayor casi al doble, resultan ser punibles e intimidatorios".

El Código Fiscal de la Federación vigente señala en el Artículo 21 que:

"Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 50% mayor de la tasa que -- mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando

en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Los recargos se causarán hasta por cinco años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de este Artículo, los gastos de ejecución y las multas por -- infracción a disposiciones fiscales.

Cuando el pago hubiere sido menor al que corresponda, los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el -- mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta de--berá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente".

Del análisis de los Códigos Fiscales de 1928, 1981 y el -- vigente podemos concluir que los recargos del 2% de 1938 a -- los de 1988, los cuales antes de junio eran del 12.75% han tenido un crecimiento exagerado originando así que éstos tengan carácter punitivo e intimidatorio.

#### 4.2. FORMAS DE GENERACION

El Código Fiscal de la Federación vigente establece la -- forma en que deberán calcularse los recargos, la cual consigte precisamente en agregar a la tasa vigente para el pago de créditos fiscales a plazos el 50% de la misma. Esto es, en el Artículo 5° de la Ley de Ingresos de la Federación para - el ejercicio fiscal de 1988, se estableció que durante dicho año los créditos fiscales causarían intereses ordinarios o - recargos al 8.5% mensual en los casos que se hubiere concedido prórroga para el pago de créditos fiscales; así los recargos previstos en el Artículo 21 se calcularán adicionando a dicha tasa del 8.5% el 50% de la misma, es decir, una tasa - adicional de 4.25% lo que nos da como resultado un 12.75% -- mensual.

Los anteriores porcentajes estuvieron vigentes hasta el 9- de junio de 1988, lo anterior en virtud del decreto expedido por el Ejecutivo Federal en el cual se eximen parcialmente - los recargos hasta el 31 de diciembre de 1988, dicho decreto surge como resultado del pacto de solidaridad económica fir- mado el 15 de diciembre de 1987, por los sectores obrero, -- campesino y empresarial, así como por el propio Gobierno ---

Federal, con la finalidad de combatir la inflación, situación que ha influido en la reducción de las tasas de interés y como consecuencia ha disminuído el costo del crédito, razón por la cual los recargos, también tienen que ajustarse lo más posible al costo porcentual promedio de captación de recursos - del sistema bancario.

"El Artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, señala que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, por lo que es procedente eximir la parte de los recargos que actualmente se causan en exceso del costo de los créditos que actualmente se observa en el mercado, ya que la tasa de recargos para el Ejercicio Fiscal de 1988 fue fija da atendiendo la estimación del costo que para la obtención - de créditos existiera en el mercado, y que debido al pacto de solidaridad económica se publica este decreto en el que se -- eximen parcialmente los recargos que se causen por cada mes o fracción que se inicie entre el 1° de junio y el 31 de diciem bre de 1988, aproximadando lo más posible la tasa de causa--- ción al costo porcentual promedio de captación de recursos -- del sistema bancario que al efecto proporcionará el Banco de-

México, con el objeto de que los recargos no se causen en --  
exceso".

El procedimiento para la determinación de la parte exenta de los recargos, se calculará tomando en cuenta el C.P.P.C.- que señale el Banco de México para el penúltimo mes del calendario anterior al de la fecha en que se causen los mismos.

Por ejemplo: la tasa de recargos para los meses de junio y julio de 1988 se determinará de la siguiente manera:

I.- C.P.P.C. (costo porcentual promedio de captación) para el mes de mayo  $60.59 \times 1.3 = 78.767 \div 12 = 6.56\%$ , será la tasa que se aplicará en aquellos casos en que se obtenga autorización de pago a plazo ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios.

II. C.P.P.C. Para el mes de mayo  $60.59 \times 1.3 = 78.767 \div 12 = 6.56\% \times 50\% = 3.29$ .  $6.56\% + 3.29\% = 9.85\%$ , será la tasa que se aplicará en los casos de mora.

Para el mes de agosto se determinará de la siguiente manera:

I. El mes de junio el C.P.P.C.  $46.76\% \times 1.3 = 60.788\% \div 12 = 5.07\%$  será la tasa que se aplicará en aquellos casos en-

que se obtenga autorización de pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios.

II.- C.P.P.C. para el mes de junio  $46.76\% \times 1.3 = 60.788\%$   
 $\div 12 = 5.07\% \times 50\% = 2.53$  .  $5.07\% + 2.53\% = 7.60\%$  será la ta  
sa que se aplicará en los casos de mora.

Para el mes de septiembre se determinará de la siguiente manera:

I.- C.P.P.C. para el mes de julio  $40.72\% \times 1.3 = 52.936\%$  --  
 $\div 12 = 4.41\%$ , será la tasa que se aplicará en aquellos casos -  
en que se obtenga autorización de pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios.

II.- C.P.P.C. para el mes de julio  $40.72\% \times 1.3 = 52.936\%$  -  
 $\div 12 = 4.41\% \times 50\% = 2.205$  .  $4.41\% + 2.205\% = 6.61\%$  será la ta-  
sa que se aplicará en los casos de mora.

Para el mes de octubre se determinará de la siguiente mane-  
ra.

I.- C.P.P.C. para el mes de Agosto  $39.90\% \times 1.3 = 51.87\%$  -  
 $\div 12 = 4.32\%$ , será la tasa que se aplicará en aquellos casos -  
en que se obtenga autorización de pago a plazos ya sea diferi  
do o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios.

II.- C.P.P.C. para el mes de Agosto  $39.90\% \times 1.3 = 51.87\%$   
 $\div 12 = 4.32\% \times 50\% = 2.161\%$  .  $4.32\% + 2.161\% = 6.48\%$ , será la-  
tasa que se aplicará en los casos de mora.

Para el mes de noviembre se determinará de la siguiente -  
manera.

I.- C.P.P.C. para el mes de septiembre  $39.90\% \times 1.3 =$  --  
 $51.87\% \div 12 = 4.32\%$ , será la tasa que se aplicará en aquellos  
casos en que se obtenga autorización para pago a plazos ya --  
sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus -  
accesorios.

II.- C.P.P.C. para el mes de septiembre  $39.90\% \times 1.3 =$  ---  
 $51.87\% \div 12 = 4.32\% \times 50\% = 2.161\%$  .  $4.32\% + 2.161\% = 6.48\%$  -  
será la tasa que se aplicará en los casos de mora.

La tasa de recargos será variable en relación con el costo  
porcentual promedio que estime el Banco de México para los si  
guientes meses.

Se establece que los recargos se causarán por cada mes o -  
fracción del mismo que transcurra, contando a partir del día-  
siguiente a aquél en que debió de haberse efectuado el pago -  
correspondiente y hasta la fecha en que el mismo se realice,-

lo que quiere decir que aún cuando el contribuyente pague al día siguiente a aquél en que debió de haberse efectuado el pago correspondiente y hasta la fecha en que el mismo se realice, lo que quiere decir que aún cuando el contribuyente pague al día siguiente a aquél en que debió efectuarlo, deberá pagar los recargos respectivos por el mes completo, y así sucesivamente, lo cual debe tomarse en cuenta cuando ya se hubiere incurrido en mora para los efectos financieros correspondientes. Al respecto el Lic. Luis Eduardo Ramírez señala que el contribuyente al tener la obligación de pagar ya un mes -- completo de recargos, con las reservas respectivas, pudiera -- convenir que efectuara el pago antes del vencimiento del mes siguiente, lo cual le brinda la oportunidad de manejar adecuadamente dichos recursos por los cuales tendrá que pagar un -- costo.

Por lo que respecta a los recargos que se puedan generar, -- a partir de 1987 se abandona el criterio de fijar un porcentaje como tope máximo, sustituyéndose por las disposiciones que establece como regla general que únicamente se causarán hasta por cinco años sea cual fuere el monto que ello llegara a simplificar, pero cuando el pago del crédito principal debido -- ocurra en forma espontánea, esto es, que la omisión no se hubiere corregido después de que las autoridades hubieren noti-

ficado una orden de visita domiciliaria, requerimiento o cualquier otra gestión encaminada a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, el monto máximo de recargos no podrá exceder de los que se hubieren causado durante un año.

Las disposiciones transitorias de la reforma en cuestión establecen que cuando con anterioridad al 1° de enero de 1987 ya se hubieren generado recargos que hubieren alcanzado el 500% del importe de las contribuciones adeudadas, a partir de la fecha antes indicada deberá de reanudarse la causación de recargos conforme a lo previsto en el precepto reformado que se comenta, aún cuando se supera el porcentaje mencionado, pero siempre y cuando no se exceda el plazo de cinco años.

#### **4.3. RECARGOS O INTERESES A FAVOR DE LOS PARTICULARES**

El Código vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 disponía en su Artículo 26 que el fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

"I. Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente, se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autori-

dad que determine la existencia de un crédito fiscal, lo que fije en cantidad líquida o de las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente.

II.- Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponde a éstos.

III.- No procederá la devolución de cantidades pagadas in debidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, o repercutido o traslado por el causante que hizo el entero correspondiente, sin embargo, si la repercusión se realizó en forma expresa mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución, y

IV.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieran efectuado el entero respectivo".

El Código Fiscal vigente señala que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebi

damente y las que procedan de conformidad con las Leyes fiscales.

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque o certificado expedidos a nombre -- del contribuyente, los que se podrán utilizar para cubrir --- cualquier contribución que se pague mediante declaración; ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que és ta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicio, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la -- declaración de su ejercicio, salvo que se trate del cumpli--- miento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

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

La Ley dispone que cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señala la forma oficial respectiva. Si dentro de dicho plazo no se efectúa la devolución, el fisco federal deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 de este Código, los intereses se calcularán sobre las cantidades que proceda devolver, excluyendo los propios intereses y se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las Leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

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

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

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

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

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

De los anteriores artículos se desprenden los siguientes - comentarios.

Se establece la obligación de las autoridades fiscales de- devolver las cantidades recibidas en demasía; señalando como- plazo dos meses contados a partir de la fecha en que se hubie- re presentado ante la autoridad fiscal, señalando que en caso de que no se devuelva en la fecha antes mencionada la autori- dad deberá pagar recargos en base a la tasa que establece el- Artículo 21.

De lo anterior podemos señalar que es injusto el hecho que la autoridad pague solamente intereses a partir de la fecha - en que venza el término de los dos meses señalados, ya que -- desde el punto de vista financiero la autoridad puede utili-- zar en su provecho las cantidades que se le hubieren cubierto indebidamente, tal y como ocurre cuando el particular no paga, dentro del término establecido por la Ley alguna contribución-

ya que en este caso los recargos comienzan a correr a partir del día siguiente a aquél en que se cumplió el término respectivo.

En la práctica observamos que el plazo de dos meses con -- que cuenta la autoridad fiscal para efectuar la devolución no se aplica, lo anterior en virtud de que la autoridad argumenta que faltan datos o informes a la solicitud formulada por el contribuyente, transcurriendo un plazo mucho mayor al previsto caso en el cual no correrá el plazo de dos meses.

De los anteriores comentarios puedo señalar que la aplicación de los recargos no es en forma proporcional y equitativa ya que como se puede observar, la autoridad maneja los términos a su conveniencia, no así para el caso de los contribuyentes que deben pagar en los plazos establecidos sin que éstos puedan modificarse, ya que de ser así son sancionados con recargos.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 31 fracción IV señala como una obligación de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. El Estado en uso de su facultad legítima decreta los impuestos necesarios para satisfacer el gasto público, debiendo observar siempre que exista estabilidad económica y política, tomando en cuenta el principio de proporcionalidad, que significa justicia en las normas fiscales. Así los impuestos que se aplican en México, los que son muy elevados y aunados a éstos los recargos que no los considero proporcionales ya que para que lo fueran las cargas impositivas deberían aplicarse tomando en cuenta las distintas capacidades económicas de los contribuyentes, situación que no se presenta ya que éstos se aplican en forma general a todos.

SEGUNDA.- La falta de equidad en nuestra legislación fiscal es síntoma del problema en que se encuentra nuestra Administración, pudiendo mencionar como ejemplo, el caso de un contribuyente que se presenta extemporáneamente a efectuar el

pago de su contribución dos días después de los señalados por la autoridad para cumplir, sancionándolo con los recargos que para el caso marca la Ley, por el contrario si el pago lo --- efectúa de más, tendrá que solicitar por escrito la devolu--- ción del excedente acompañando toda la documentación que le - sea requerida, para lo cual la autoridad se concede dos meses para poder resarcir dicho pago; si al término de este plazo - no lo ha efectuado pagará hasta entonces los recargos que co- rrespondan.

TERCERA.- De lo anteriormente expuesto, resumo que mien--- tras el contribuyente es afectado en su patrimonio por sufrir un día de atraso en el pago de sus obligaciones el Erario Fe- deral puede manejar para el caso contrario, hasta dos meses - sin ninguna obligación de pagar al contribuyente en ese tiem- po cantidad alguna obteniendo ganancias adicionales al mane-- jar a su conveniencia dicho dinero.

CUARTA.- Considero que existe una ambigüedad entre los in- tereses moratorios en materia civil y los recargos en materia fiscal, ya que en materia civil los intereses pueden ser pac- tados por las partes, para el caso de los recargos en materia fiscal, éstos no pueden ser pactados por el contribuyentes y- el fisco federal ya que han sido establecidos por el Legisla-

tivo, debiendo el contribuyente acatar lo establecido en los plazos y términos que se han señalado.

QUINTA.- Es importante mencionar que los recargos han ido evolucionando de una manera similar de acuerdo a la situación económica de nuestro país, al grado de que son más altos, a los intereses que cobran los bancos, dejando de ser una indemnización para convertirse en sanción, siendo consecuentemente punibles e intimidatorios para todos los contribuyentes.

SEXTA.- La situación política y económica que vive actualmente nuestro país, ha propiciado que las concertaciones que llevan a cabo nuestros legisladores, se enfoquen a darle un nuevo giro a nuestro sistema tributario, el endeudamiento externo, los intereses generados por éste, y el propio gasto público entre otros son superiores a los presupuestos estimados para cada año, por lo que se ha visto en la necesidad el fisco de efectuar reducciones en los plazos concedidos para pago de las contribuciones, se han enmarcado anticipos obligatorios casi al 50% sobre pagos posteriores, se han ampliado los plazos que delimitaban los recargos del 500% a cinco años, sin importár el monto de los mismos.

SEPTIMA.- Como consecuencia, los recargos fiscales han ido evolucionando de un 2% mensual en el año de 1938 hasta el ---

12.75% por mes o fracción, porcentaje que se aplicó hasta el mes de junio de 1988, ya que el Ejecutivo Federal mediante decreto exime parcialmente los recargos hasta el 31 de diciembre de 1988, como resultado del pacto de solidaridad económica, el cual tiene como finalidad combatir la inflación, dichos recargos se aplicarán en los meses de junio y julio - 9.85%, agosto 7.60%, septiembre 6.61%, octubre 6.48%, noviembre 6.48%

Para el mes de diciembre se determinará de la siguiente manera:

I.- C.P.P.C. Para el mes de octubre  $40.03\% \times 1.3 = 52.039 \div 12 = 4.34$  será la tasa y se aplicará en aquéllos casos en que se obtenga autorización para pago a plazo ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios.

II.- C.P.C.P. Para el mes de octubre  $40.03\% \times 1.3 = 52.039 \div 12 = 4.34\% \times 50\% = 2.169\%$  .  $4.34\% + 2.169\% = 6.51\%$  será la tasa que se aplicará en los casos de mora.

Lo anterior se observa mientras dure el pacto de solidaridad económica, pero cuando éste ya no se observe los recargos nuevamente serán altos.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Araujo Falcao Amilcar. El Hecho Generador de la obligación Tributaria, trad. esp. por Giuliani Porrouge Carlos, Buenos Aires Argentina, 1964.
- 2.- Berlini Antonio. Principios de Derecho Tributario. Vols 1 y 2. Traducción española, Editorial Derecho Financiero Madrid 1964.
- 3.- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, Editorial PAC, S.A. de C.V. la. Edición México 1985.
- 4.- Fenech Miguel, Derecho Procesal Tributario Bosch, Barcelona 1951. 3 volúmenes.
- 5.- Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A. Duodécima edición, -- México, D.F. 1970.
- 6.- Garza Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, D.F., 1975. Décima - Tercera Edición.
- 7.- Gazzo Filippio. La Determinación Tributaria, Editorial Giuffrè, Milano 1969.
- 8.- Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las obligaciones, Editorial José Ma. Cajica Jr. S.A. Puebla, 5a. Edición, México 1974.
- 9.- Hensel Albert. Derecho Tributario, trad. italiana de - Dino Jarach, Giuffrè Milano Diritto Tributario 1956.
- 10.- Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario. Bs.- As. 1957.
- 11.- Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universidad Nacional de San Luis Potosí, México 1983.
- 12.- Margadant S. Guillermo Floris. El Derecho Privado Romano Editorial Esfinge, S.A. México, Décima Edición 1981.

- 13.- Ortega Joaquín B. Apuntes de Derecho Fiscal, reimpresión ITESM, Monterrey 1946.
- 14.- Planiol Marcel. Tratado elemental de Derecho Civil, trad. de la 12a. Edición Francesa por el Lic. José Ma. Cajica-Jr. Editorial José Ma. Cajica Jr. Vols. VI Puebla-México 1945.
- 15.- Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Colección textos jurídicos universitarios, segunda edición, -- México 1986.
- 16.- Saíenz de Bujanda Fernando, Notas de Derecho Financiero.- Tomo I 3a. Edición Madrid 1975.
- 17.- Sánchez León Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, Séptima Edición, México 1986.
- 18.- Sánchez Piña Jose de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal- Editorial PAC, S.A. de C.V. Primera Edición, México 1984.
- 19.- Vallado Miguel Fausto Enrique, Principios Generales de -- Administración Tributaria. Editorial PAC, S.A. de C.V. - México 1986.
- 20.- Vanoni Ezio. Curso Superior de Derecho Tributario. Bs. As. Giuffré 1957.

**LEGISLACION CONSULTADA**

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, -  
1917 Cámara de Diputados del Congreso de la Unión LII --  
Legislatura, Edición 1984.
  
- 2.- Código Fiscal de la Federación y Reglamento. Editorial-  
PAC, S.A. DE C.V., 2a. Edición 1987. Lic. Luis Eduardo  
Ramírez Ruíz.
  
- 3.- Código Fiscal de la Federación y Disposiciones Conexas.  
Ediciones Andrade, S.A. Novena Edición 1960.
  
- 4.- Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa,  
S.A. Cuadragésima Novena Edición 1981.

DIARIO OFICIAL

- Diario Oficial de la Federación del 9 de junio de 1988. Decreto mediante el cual se eximen parcialmente los recargos - hasta el 31 de diciembre de 1988.
- Diario Oficial de la Federación del 10 de junio de 1988. - Resolución mediante la cual se da a conocer la tasa de recargos aplicables durante los meses de junio y julio del presente año, una vez deducida la parte exenta de los mismos.
- Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1988. Acuerdo mediante al cual se da a conocer el por ciento de recargos aplicable para el mes de septiembre del presente año, después de restar la parte exenta de los mismos.
- Diario Oficial de la Federación de 30 de septiembre de 1988. Acuerdo mediante el cual se da a conocer el por ciento de recargos aplicable para el mes de octubre de 1988, después de restar la parte exenta de los mismos.
- Diario Oficial de la Federación del 26 de octubre de 1988. Acuerdo mediante el cual se da a conocer el por ciento de recargos aplicable para el mes de noviembre de 1988, después de restar la parte exenta de los mismos.
- Diario Oficial de la Federación del 28 de noviembre de 1988. Acuerdo mediante el cual se da a conocer el por ciento de recargos aplicable para el mes de diciembre de 1988, después - de restar la parte exenta de los mismos.

OTRAS FUENTES

Diccionario de la Lengua Española. Editorial Espasa  
Calpe, S.A. Madrid España 1970.