

870109

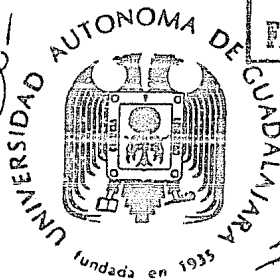
21
2eg

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



"LA NO INTERRUPCION DEL PLAZO PARA
QUE SE CONSUME LA PRESCRIPCION"
EN MATERIA FISCAL

TESIS PROFESIONAL
PARA OBTENER EL TITULO DE
A B O G A D O
P R E S E N T A
OCTAVIO GARCIA MORENO
GUADALAJARA, JALISCO. 1990



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está 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.

I N D I C E

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO PRIMERO

LOS TRIBUTOS	4
A) DEFINICION, CARACTERISTICAS Y CLASIFICACION	4
B) LOS IMPUESTOS	11
C) CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y APORTACIONES SE SEGURIDAD -- SOCIAL	19
D) LOS DERECHOS	20

CAPITULO SEGUNDO

CONCEPTOS GENERALES DE LOS CREDITOS FISCALES.....	24
A) NACIMIENTO DE LOS CREDITOS FISCALES	24
B) DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES	31
C) EXTINCION DE LOS CREDITOS FISCALES	39

CAPITULO TERCERO

PRESCRIPCION EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES Y EN FAVOR DEL- FISCO.....	43
A) PRESCRIPCION DE LOS CREDITOS FISCALES	44
B) PRESCRIPCION DE LAS SANCIONES	48
C) PRESCRIPCION DE LOS RECARGOS	51
D) INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION	51
E) RENUNCIA DE LA PRESCRIPCION GANADA	53

CAPITULO CUARTO

LA CADUCIDAD	58
--------------------	----

A) CONCEPTO	58
B) CADUCIDAD DE LA FACULTAD ADMINISTRATIVA DE DETERMINACION O LIQUIDACION DE LOS CREDITOS FISCALES.....	59
C) CADUCIDAD DE LA FACULTAD ADMINISTRATIVA PARA IMPONER - SANCIONES	60
D) SUSPENSION O INTERRUPCION DE LA CADUCIDAD.....	61
E) CONSUMACION DE LA CADUCIDAD	62
F) LA PRESCRIPCION Y LA CADUCIDAD COMO MEDIOS DE DEFENSA - DE LOS CONTRIBUYENTES	64
CONCLUSIONES	66

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

En efecto que producen las disposiciones legales que regulan la relación tributaria entre los sujetos de la misma, - así como la aplicación correcta de dichas disposiciones, hacen imprescindible que los contribuyentes conozcan exactamente no solamente, sus obligaciones, sino también sus derechos.

El desconocimiento que se tiene sobre la materia fiscal, hace que los contribuyentes frecuentemente tengan que cubrir prestaciones fiscales que en su origen fueron ilegales, ya sea por que ignoran los plazos legales, o bien por que eligen un camino quivocado.

Una de las formas de extinción de las obligaciones fiscales más importantes es la prescripción, es la segunda en importancia después del pago.

El derecho fiscal sanciona no solamente la negligencia - del sujeto Activo (Autoridad Fiscal) en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales sino también el Sujeto Pasivo (contribuyentes) por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

El derecho que tiene las autoridades Fiscales para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para respetar los derechos de los contribuyentes restituyendo lo pagado indebidamente se extinguen - por la prescripción.

Aquí en México tenemos un gran problema en la creación - de las leyes, ya que en algunas de ellas no son justas y equitativas como lo menciona la Constitución Mexicana. En éste tipo de leyes únicamente se beneficia el Estado o bien las autoridades que de él emanan. Es por eso que en la presente tesis, trato de darle un enfoque distinto al Art. 146 del Código Fiscal de la Federación (Prescripción), un enfoque más --

igualitario, más justo ya que en mi muy particular punto de --
vista se beneficia a la Autoridad Fiscal, perjudicando grande-
mente al Contribuyente.

El Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación mani-
fiesta lo siguiente:

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el tér-
mino de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fe-
cha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá opo-
ner como excepción en los recursos administrativos. El térmi-
no para que se consuma 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 res-
pecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de
cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedi-
miento administrativo de ejecución, siempre que se haga del
reconocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la decla-
ratoria de la prescripción de los créditos fiscales.

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

El artículo beneficia a la autoridad Fiscal, ya que es-
ta por cada gestión de cobro que realiza interrumpe la pres-
cripción, es decir el plazo que había transcurrido deja de
surtir sus efectos y tendrá que empezar de nuevo para que se
contabilice nuevamente el plazo para la prescripción. En este
caso se pierde el sentido de la prescripción que es el de la
pérdida de una obligación por el transcurso del tiempo que en
este caso es de cinco años.

Es injusto ya que la autoridad cada vez que desee podrá
interrumpir el plazo, y el contribuyente no podrá hacer nada
para protegerse del efecto que produce la interrupción.

Otro párrafo que pretendo reformar es el que menciona que
la prescripción se interrumpe también por el reconocimiento --
expreso y tácito, en este punto, el legislador también deja
en gran desventaja al contribuyente, y a que si quiere promo-
ver la prescripción al estar invocandola, reconoce el crédito
y por lo tanto con este hecho reconoce que tiene un crédito
y por lo tanto no llega a darse la prescripción..

CAPITULO 1LOS TRIBUTOS

A) DEFINICION, CARACTERISTICAS Y CLASIFICACION.

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios - para el desarrollo de sus actividades.

Los tratadistas de Derecho Tributario ofrecen diversas - definiciones de lo que es tributo; por lo tanto, voy a citar- solamente algunas de las más importantes.

Para Blumenstein "Los tributos son las prestaciones pecu- niarias que el Estado ó un ente público autorizado al efecto por aquél en virtud de su Soberanía territorial exige de suje- tos económicos sometidos a la misma. (1)

Giuliani Forouge define el tributo como "una prestación- obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado en- virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones ju- rídicas de derecho" (2)

Para Jarach "El tributo es un prestación pecuniaria, -- coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra enti- dad pública que tenga el derecho de ingresarlo (3)

El Código Tributario de Uruguay en su Artículo 10 contie- ne la siguiente definición "Tributo es la prestación pecunia- ria que el Estado exige, en el ejercicio de su poder de impe- rio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento - de sus fines."

El Código Tributario de Brasil en su artículo 3 dá la si- guiente definición "Tributo es toda prestación pecuniaria -- obligatoria, en moneda o cuyo valor pueda expresarse en ella, que no constituya sanción de un hecho ilícito, instituida en- la Ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada" (5)

(1) Autor: De La Garza Francisco cita a Blumenstein en - su libro: Derecho Financiero, Mexicano, México, Edi- torial Porrúa, año 1997, página 298

(2) IBIDEM

(3) IBIDEM

(4) IBIDEM

(5) IBIDEM

De las anteriores definiciones y de las opiniones que en general los tratadistas del Derecho Tributario han expresado podemos deducir, que los tributos tienen los caracteres que a continuación explicaremos.

Carácter Público.- Actualmente se considera que el tributo tiene un carácter público; es decir, que constituye parte del Derecho Público. Los tributos son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía; es decir en virtud de su prepotencia de imperio.

Es una prestación en dinero o en especie.- Los tributos implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía soberana. Sin embargo, es posible -- aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie.

Es una obligación Ex-lege.- El principio de legalidad -- enunciado con las palabras "nullum tributum sine lege", se encuentra consagrado en la Fracc. IV del Art. 31 de la Constitución Federal el cual dice lo siguiente: Son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado como del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.- De acuerdo con este artículo la falta de algunos de esos requisitos hace necesariamente que el impuesto sea contrario a lo establecido por la misma constitución; ya que no concede una facultad para satisfacer las exacciones que a favor del Estado fueren convenientes, sino una facultad fundada en esos tres requisitos.

En cuanto a la obligación para contribuir a los gastos de la Federación, como del Estado y Municipio en que se resida, se -- esta refiriendo a que los Impuestos Federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación, los Estatales para el Estado y los Municipales para los Municipios; por lo

que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un Municipio y extendiera su aplicación a toda la República, porque las obras de carácter municipal únicamente deben ser cubiertas por los Arbitrios municipales.

Es una obligación personal, de derecho, y obligatoria, - El tributo consiste en una relación que se establece entre -- dos sujetos: Por un lado al acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación; esto es el Estado, y por el otro lado el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie.

Tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.- Hemos visto anteriormente, que una parte de la actividad financiera del Estado consiste en realizar los gastos o egresos necesarios para que el Estado pueda realizar las funciones que le competen, y que para ello requiere de ingresos, la mayor parte de los cuales, en la época moderna, se le proporcionan por medio de los tributos.

El inciso IV del Art. 31, de la Constitución Federal estipula que las contribuciones que el Estado reciba, deberán de aplicarse al pago de los Gastos Públicos. Esto debe entenderse en el sentido de que los impuestos previstos en la Ley de -- Ingresos deberán ser destinados a cubrir los gastos que en -- conjunto figuren en el presupuesto de Egresos, sin que el Estado pueda antes de la recaudación, señalar un fin determinado al recurso.

Los gastos públicos a que se refiere el inciso IV del Art. 31 de la Constitución Federal son aquellos que considera el Presupuesto Federal de Egresos, a fin de que el Estado cumpla sus funciones y preste los servicios a que lo obligan las leyes. Es decir, sólo tienen carácter de gastos públicos las erogaciones que el Estado hace de los fines indicados y no aquellos que verifica sin autorización. Una ejecutoria de la suprema corte dice: "Por gastos públicos no debe entenderse los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos" (6).

Deben ser justos.- La Constitución Federal en su Art. 31 Fracc. IV, también determina que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas. Al analizar las limitaciones constitucionales al ejercicio del Poder Tributario, tal requisito puede concretizarse en la afirmación de que los tributos deben ser justos.

(6) Autor: Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, página 272.

Los Tributos que no son proporcionales y equitativos - son inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos - mediante el juicio de amparo.

Antes de entrar al estudio de la principal fuente de recursos del Estado contemporáneo que es el impuesto, se expondrán algunas clasificaciones que se han formulado sobre los recursos o fuentes de ingresos, así como la aceptada por -- nuestra legislación federal.

La importancia de este tema reside en conocer las distintas fuentes de ingresos a las cuales recurría el soberano en la antigüedad, y a las que recurre el Estado contemporáneo para la obtención de fondos. Hay que señalar, que la mayoría de las clasificaciones modernas coinciden, en esencia, a pesar de la falta de uniformidad de las mismas.

Para los Cameralistas, los recursos procedían de tres - fuentes: el dominio público, los derechos de regalías, y los impuestos. (7)

Los bienes de dominio público.- Representaban la principal fuente de ingresos para el soberano, hasta el momento de su enajenación.

Los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares, para que explotaran sus bienes, - ocupaban el segundo lugar de importancia.

Los impuestos eran mirados como la última fuente de ingresos a la cual apelar.

(7) Autor: Margain Manatou Emilio, Introducción del Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial: Universitaria Potosina, año: 1987, página 69.

Para Griziotti, los recursos del Estado se clasifican según su origen; ya sea que provenga de pasadas, presentes o futuras generaciones (8).

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon tales como: las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

De las presentes generaciones, las fuentes de ingresos son:

Contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y -- contribuciones ordinarias, que comprenden los impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones y los empréstitos. (9).

Precio privado.- Cuando el Estado presta servicios o explota bienes de su propiedad que también pueden adquirirse de particulares, el precio que por ellos se exige es privado, en virtud de que este no lo fija el Estado sino la demanda que en el Mercado exige; o sea, que si el Estado pretendiese un precio por encima del que existe en el mercado, ningún particular le solicitaría la prestación de sus servicios, de ahí nombre de precio privado.

Precio Cuasi-privado.- Cuando se trata de servicios o bienes que pueden obtenerse del Estado o de los particulares pero en los que aquél tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos; de ahí que atendiendo ese interés, se establece un precio por encima del que existe en el mercado.

Precio Público.- Trátándose de la prestación de servicios explotación de bienes en los que el Estado ejerce un monopolio y por lo tanto, el precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares.

(8) Autor: Margain Manatou Emilio, Introducción del Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial: Universitaria Potosina, año: 1987, página 63

(9) IBIDEM.

Precio Político.- Cuando la cantidad que el Estado establece por un servicio administrativo o bien de su propiedad está muy por debajo del costo real del mismo; o sea, que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas.

Dalton clasifica las fuentes de los ingresos públicos en dos grandes grupos, impuestos por una parte y, las restantes-fuentes de ingresos por otra; que vienen a ser los precios -- cargados por la autoridad a los particulares en la prestación de los servicios específicos o adquisición o uso de bienes de propiedad pública (10).

La distinción entre las fuentes del primer grupo a los -- del segundo, es el hecho de que los impuestos son pagados -- "Compulsivamente" y los precios "voluntariamente". Desarrollando esta amplia distinción entre los impuestos y precios, señala para el primer grupo, las siguientes fuentes:

Los impuestos propiamente dichos.

Tributos o indemnizaciones, resultantes de una guerra o de otras causas.

Empréstitos forzosos.

Penas pecuniarias impuestas por los tribunales de justicia, por la comisión de delitos o infracciones.

Dentro del segundo grupo considera:

Entradas provenientes de empresas manejadas por el Estado, sin hacer uso del poder de Monopolio para elevar las --tarifas por encima del nivel competitivo.

Derechos pagados en retribución de servicios prestados -- por funcionarios públicos.

Empréstitos voluntarios.

Dalton distingue, además otras fuentes de ingresos, que no encajan dentro de los grupos anteriores y son:

(10) Margain Manatou Emilio, Introducción del Derecho -- Tributario Mexicano, México, Editorial: Universidad Potosina, año: 1987, página 70.

Ingresos provenientes de la explotación de empresas por el Estado, en los casos en que éste aprovecha su carácter de monopolizar para elevar las tarifas sobre el nivel competitivo.

Ingresos por contribuciones o mejoras.
Nuevas emisiones de papel moneda.
Donaciones voluntarias.

El tratadista Bielsa clasifica no a las fuentes de los recursos, sino a éstos en tres grupos: (11)

Nacionales, provinciales y municipales.

Ordinarios y extraordinarios; siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficit presupuestarios.

Originarios y derivados los primeros son aquéllos que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Código Fiscal de la Federación en su Art. 2, clasifica a los ingresos del Estado de la siguiente manera: impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos.

Por otra parte, el Art. 3, menciona a los ingresos no tributarios, como son: Los aprovechamientos y los productos.

No hay duda que hoy en día, uno de los ingresos más importantes, es el impuesto y por lo tanto, el tributo más estudiado por los doctrinistas

(11) De la Garza Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, página 300.

B) LOS IMPUESTOS.

El criterio que preside el uso del impuesto para procurar ingresos al Estado es el de la capacidad contributiva, - en independencia de la prestación de un servicio o del logro de una ventaja económica.

Explica Giannini que "Hay servicios que redundan en beneficio de toda colectividad, considerada como una masa unitaria indistinta, de tal suerte que no es posible de terminar cual es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio tal ocurre por ejemplo, con el Servicio de defensa en el interior" (12).

Ahora bien, como en la anterior hipótesis no es posible exigir a los ciudadanos que concurren al gasto, que es en su totalidad indivisible, en proporción a la utilidad que cada uno de ellos obtiene mediante la satisfacción de la necesidad, se adopta, para el reparto de aquél entre todos los asociados, el criterio diverso de la capacidad contributiva; en cuya virtud cada ciudadano tiene la obligación de contribuir en proporción a su riqueza. Esta forma de contribución se llama impuesto.

Jarach, después de haber desarrollado la teoría de la - distribución en torno al derecho y a la contribución especial, al llegar al impuesto, concluye diciendo.

"Que llegamos a otra serie de supuestos legales adoptados por el legislador con otro criterio, que la Ciencia de la fianzas ha elaborado con discusiones interminables y, por lo tanto aún no concluidas, pero que en conjunto se pueden considerar resumidos en la teoría de -- que el Estado puede prescindir también del beneficio -- particular ocasionado indirectamente a determinados contribuyentes, y a partir la carga pública de acuerdo con otro principio, que es el de la capacidad de pagar, de que cada uno pague lo que pueda" (13).

(12) De La Garza Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, página 300.

(13) IBIDEM.

En México, Margáin Manatou ha sostenido. "Que los servicios públicos generales indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos y que está en presencia de un servicio de tal naturaleza cuando no puede precisarse qué persona se beneficia a más que otras con la prestación de dicho servicio" (14).

Ataliba escribe "Que el medio jurídico por el cual el Estado va a buscar la parcela de riqueza privada de los contribuyentes a integrarla en su patrimonio es el impuesto y que todo su mecanismo y principios informativos giran en torno a la finalidad apuntada: transferir efectivamente a las arcas públicas en forma objetiva, igualitaria, rápida y económica, aquella parcela del patrimonio privado que la ley atribuye al Estado. El criterio informador del impuesto es la capacidad económica de los contribuyentes." (15)

Antonio Berlini dice que es "La obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por el mandato de una Ley o hacer un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria --- (16).

Ciannini dice que es "La prestación pecuniaria que el Estado y otro ente público tiene derecho de exigir el derecho en virtud de su prestatad de imperio originaria o derivada, según el caso, en la medida y en el modo establecido por la Ley, con el fin de conseguir una entrada. (17)

Héctor Villegas establece que es "El tributo exigido -- por el Estado a quienes se hallan en las situaciones -- consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo estos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. (18)

(14) Margáin Manatou Emilio, Introducción del Derecho Tributario Mexicano, México, Editorial Universitaria Potosina, año: 1987, página 145.

(15) De La Garza Francisco, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial Porrúa, año: 1987, páginas 310 y 311.

(16) IBIDEM

(17) IBIDEM

(18) IBIDEM

Bielsa, "al definir el impuesto, nos dice que es "la cantidad de dinero o en especie que el Estado exige a los contribuyentes, con el objeto de costear los gastos públicos" (19).

Fleneir dice: "Los impuestos son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas" (20).

La definición del Código Fiscal de la Federación en su Art. 2, Fracc. I, admite la necesidad de que el contribuyente realice los actos gravados, al señalar que "impuestos son contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de Derecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social y de los derechos".

El Art. 31 Constitucional, en su inciso IV, declara que es obligación de los mexicanos, la de contribuir a los gastos públicos. Así pues, y dado el tenor de los artículos 14 y 16, de la Constitución Federal, que exigen como requisito para afectar las propiedades de los individuos, la recta aplicación de la Ley y una causa legal del procedimiento, cabe afirmar que solo la Ley propiamente como tal puede determinar quienes son los obligados a cubrir el impuesto, que personas tienen el carácter de sujetos pasivos del crédito fiscal y de los que él deriva".

Al decretar las contribuciones, el Congreso no ejercita una acción arbitraria. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho: "La facultad de decretar contribuciones no puede ser absoluta, sino debe sujetarse a las disposiciones de Constitución". (21)

Las normas legales que fijan los impuestos tienen carácter sustantivo y no procesal. Un fallo del Tribunal de la Federación dice:

"Toda norma fiscal que tenga en su aplicación influencia en la determinación del monto del crédito fiscal por cubrir por el sujeto del impuesto, no podrá catalogarse o clasificarse dentro del conjunto de normas de-

(19) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero-Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, - página 317.

(20) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año 1987, página 253.

procedimiento o reglas procesales, sino que debe quedar dentro de las leyes substantivas o sea aquéllas que fijan los derechos y obligaciones de los sujetos del impuesto". (22)

La ejecutoria anterior confirma las precedentes, en -- cuanto a que los impuestos sólo pueden ser consignados en -- las leyes y no en reglamentod, circulares y otras disposicio nes complementarias, que en ningún caso pueden invadir el -- campo reservado de las leyes.

La interpretación y aplicación de la leyes que fijan -- los impuestos deben ser estrictas. Dice el tribunal fiscal - de la Federación:

"La interpretación de la ley debe ser estricta y hay -- que aplicarla en sus términos, sin dar a éstos más al-- cance que el que naturalmente tienen y para que el co-- bro del impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que así lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de la Ley". -- (23)

"La aplicación de los impuestos y medidas para su recau dación deben ser de aplicación estricta o sea fundádo se en situaciones perfectamente aclaradas por las leyes cuando los casos que se presente, encajen exactamente - en lo previsto por la Ley tributaria" (24)

Hablando a este respecto, las siguientes ejecutorias - de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos indica:

"En materia de impuesto, la interpretación de la ley de be ser estricta, hay que aplicarla en sus tñminos y sin dar a estos más alcance que el que naturalmente tienen y el cobro que se haga sin apagarse a éstas reglas im-- porte una violación de los Artículos 14 y 16, Constitu cionales". (25)

"Los impuestos no pueden ser aplicados por analogía, -- las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares son de aplicación restrictiva, este-- entraña una prohibición de fundarse en analogía para de terminar una obligación impositiva" (26)

(22) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, - Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año 1987- pág. 115.

(23) IBIDEM

(24) IBIDEM

(25) IBIDEM

(26) IBIDEM

Además las autoridades Fiscales, al aplicar la Ley están sujetas a normas de la misma fuerza, algunas ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establecen:

"Cuando al amparo se endereza contra el cobro de impuestos y el quejoso niega estar comprendido en la Ley que se invoca para cobrarlos, la carga de la prueba corresponde a la autoridad responsable" (27)

"Si aquél a quien se cobra los impuestos niega haber ejecutado los hechos que pudieron dar origen al impuesto y la autoridad respectiva no aprueba la existencia de los mismos, procede conceder la protección federal contra el cobro del impuesto" (28)

"Para que el cobro del impuesto sea fundado, se requiere que exista una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de ley; de otro modo el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado" (29)

Como podemos apreciar, las autoridades fiscales no pueden, al determinar la existencia de los créditos fiscales y al exigir su pago, apartarse de las normas legales. La ley de ingresos de la Federación prohíbe al Ejecutivo Federal variar las disposiciones relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones.

Las características que debe reunir el impuesto son las siguientes:

Debe establecerse a través de una ley - En el Art. 73, Fracc. VII de la Constitución, dispone que el congreso de la Unión debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto debe derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo.

El pago del impuesto debe ser obligatorio - El Art. 31, Fracc. IV de la Constitución nos señala la obligación de que todos los mexicanos tenemos que contribuir a los gastos públicos.

(27) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág. 930

(28) IBIDEM

(29) IBIDEM

de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo.

Esa es la obligación general en materia contributiva: la obligación de cubrir un impuesto derivado de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal.

Debe ser proporcional y equitativo - Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

A continuación haré mención de algunas clasificaciones de los impuestos en la Doctrina Mexicana.

Impuestos directos e indirectos.- En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto in directo y directo. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto que sí lo es. La segunda corriente es la moderna, la cual está respaldada por tratadistas como Einausi, Sommere, High Dalton, Giannini, estos autores estiman inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles: pues, todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es considerar como impuesto directo aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.

Impuestos objetivos e impuestos subjetivos.- Los primeros son aquéllos en los cuales el legislador no define con exactitud quién es el sujeto que se verá obligado a efectuar el pago

del impuesto, sino que precisa exclusivamente la materia -- imponible. Los segundos son aquellos en los que sí se establecen con toda claridad y precisión, quién es el sujeto pasivo; es decir, aquél que se hace acreedor a los tributos - subjetivos.

Impuestos sobre la renta,- impuesto sobre el capital e impuesto sobre el gasto o consumo.- El primero es aquél que se propone gravar la riqueza en formación del contribuyente. A diferencias del impuesto sobre el capital e impuesto sobre la renta, pretende exclusivamente establecer en gravamen en cuanto a lo que paulatinamente pueda o vaya obteniendo el contribuyente (renta). El impuesto sobre el capital es aquél que grava la riqueza adquirida por el contribuyente. El impuesto sobre el gasto, circulación, consumo y sobre los ingresos brutos de las empresas.

Impuestos periódicos e instantáneos.- los periódicos - en el que su presupuesto es un estado (forma), entendiéndose por estado los hechos imponibles constituidos por un estado de cosas que se repiten en el tiempo. Los instantáneos son aquéllos cuyo presupuesto de hecho es una acción; es decir, es un acto aislado y único que se agota por sí mismo.

Impuestos inestables e impuestos estables.- Los inestables son aquellos en los cuales su aplicación está en relación a la elevación de la tasa alícuota impositiva, por lo que no provoca una contradicción en la materia imponible, - que lleve los efectos del aumento producido. Los impuestos estables son aquellos en los cuales no se toman en cuenta - las oscilaciones de la coyuntura.

Impuestos proporcionales e impuestos progresivos.- Los primeros son aquellos que guardan una proporción; es decir - una relación constante entre la cuantía y el valor de la riqueza gravada. Los progresivos son aquellos en los que la - cuantía del impuesto con relación a la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

En los impuestos existen los sujetos pasivos o deudores del impuesto y entre éstos encontramos a los siguientes:

Sujeto deudor de un crédito fiscal.- Es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes, está obligada de -- una manera directa, al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Los sujetos o dueños directos de los impuestos.- Son las personas que las leyes tributarias señalan como causantes. No solamente están obligados a enterar la prestación fiscal, si no que deben cumplir con todas formalidades que las leyes imponen, para la vigilancia fiscal, la determinación de la existencia del crédito y su liquidación.

Deudores substitutos.- Son sujetos del crédito fiscal, en substitución del deudor principal. Son todas las personas que hagan a otras, cualquier pago en efectivo o en especie, que sea trasladado a otra persona de alguna obligación que la ley impone al sujeto directo, con objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación de contribuir.

El substituto no obra en representación convencional -- del deudor fiscal; no es un mandatario conforme a la ley civil. Esa representación proviene de la ley y en virtud de ella, el substituto está obligado a presentar las declaraciones correspondientes y comparecer ante las autoridades para la liquidación de la prestación. El substituto es responsable, sin intervención del deudor, de cumplir esas formalidades. El substituto, así mismo, debe retener y enterar el impuesto que corresponda al deudor, con las sanciones señaladas para el caso de incumplimiento, sin intervención del sujeto directo.

Deudores solidarios.- El Código Fiscal no los define en consecuencia, son aplicables las disposiciones del Código Civil sobre las obligaciones "mancomunadas". Conforme al Art. 1988, la solidaridad no se presume y, por tanto, para que --

exista, se necesita disposición expresa que la establezca. El pago que hiciera cualquiera de los deudores solidarios extingue totalmente la obligación; pues el Fisco sólo tiene derecho para percibir un tanto del importe de los créditos.

C) CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Ahora hablaremos de otra fuente de ingresos del Estado Mexicano como son las aportaciones de Seguridad Social, en algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina, organizan jurídicamente las cuotas de seguridad Social bajo el régimen de la contribución especial.

Las aportaciones de Seguridad Social son aquellas contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas - substituidas por el Estado en cumplimiento de las obligaciones fijadas por la legislación en materia de seguridad social, o bien, a cargo de aquellas personas que reciben directamente los beneficios de seguridad social proporcionados por el Estado. Este tipo de aportaciones se refieren a las cuotas que se deben dar en favor de aquellas instituciones - como el Instituto Mexicano del Seguro Social, I.S.S.T.E., - INFONAVIT, o bien a todas aquellas instituciones que tengan a su cargo prestaciones de seguridad social en favor de los particulares.

A este tipo de ingresos no se les daba mucha importancia ya que existían muchos problemas para obligar a las personas a efectuar su pago. Fué hasta el año de 1983 que se les tomó más en cuenta, debido a una Jurisprudencia presentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el cobro se hiciera mediante el procedimiento económico coactivo, en caso de que el contribuyente se negara a pagar su respectiva cuota.

Este tipo de aportaciones se hace con el fin de proteger y hacer rentable los servicios que están prestando las -

Instituciones de Seguridad Social. Se había puesto en duda, si este tipo de prestaciones constituirían auténticas contribuciones especiales no obstante que una y otra tienden a beneficiar a patronos y a trabajadores, garantizando el derecho a la salud y el derecho a la habitación. Sin embargo, esas cuotas son verdaderas contribuciones especiales, pues el -- trabajador y el patrón al cubrirlas, aún cuando no reciben a cambio servicios inmediatos, tienen el derecho de exigir-- los y aprovecharlos cuando les sean necesarios.

No podemos considerar las cuotas del Seguro Social como derechos, como inicialmente lsa estimó el legislador, porque por lo que paga no se recibe de inmediato un servicio, sino solamente hasta que se llegue a coincidir en algunas situaciones en que conforme a la ley del Seguro Social existe o nace el derecho de las prestaciones. Tampoco es un impuesto, porque a cambio de lo que se paga se tiene derecho a recibir los servicios correspondientes; en cambio, los servicios públicos administrativos lo reciben, inclusive, quienes no pagan el impuesto. Por ello, se considera, que las cuotas del Seguro Social son verdaderas contribuciones especiales por los servicios de previsión social; así como las aportaciones a cargo de los patronos para el INFONAVIT, visto el beneficio que aquellos experimentan, al satisfacer en esa -- forma una obligación constitucional a su cargo, como es la entrega de viviendas higiénicas para sus trabajadores.

D) LOS DERECHOS.

En los derechos los tratadistas están de acuerdo en la figura jurídica tributaria denominada tasa o taxa, llamada -- "derecho" en nuestra legislación fiscal federal, es la más -- difícil de caracterizar.

En relación con los derechos, afirma Jarach que:

"Un principio que es obvio y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado -- gravamen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a -- la base del precio, y que es el carácter compulsivo propio de una obligación tributaria. Entonces uno de -- los criterios es el de hacer pagar a los que reciben -- un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es lo que ha dado lugar a un tributo -- que se llama tasa y que en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva", donde la palabra retributiva que en cierto modo está de más, sirve para aclarar la naturaleza substancial del tributo, o sea el cri

terio por el cual determinado hecho es elevado a la categoría de supuesto legal de una obligación". (30)

Giannini por su parte, enfoca el problema desde el punto de vista de las diferencias que existen en la organización de los servicios públicos en relación con las personas que se utilizan y afirma, que hay ocasiones en que:

"El Servicio Público, dada su propia naturaleza y el modo que está ordenando, se traduce en una serie de prestaciones que afecta singularmente a determinadas personas, o sea por que éstas lo solicitan, ya sea por que deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal de una obligación". (31)

Afirma Giannini, como la finalidad de satisfacer un interés público sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de varias prestaciones relativas a cada uno de los usuarios, "Es justo que recaiga sobre de ellos, sino en la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio". A esta especie de tributos, se les llama tradicionalmente en México "derechos" y en los países sudamericanos; España e Italia con el nombre de tasa.

El Art. 2, del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como "las contraprestaciones establecidas por la ley, por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, de la nación".

Puede conceptuarse, que es grande la importancia de los derechos, como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público recauda fuertes sumas de dinero, que los resarcen erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejercen un monopolio.

Esta fuente tributaria ocupa en todas las legislaciones, el segundo lugar de importancia, como fuente de ingresos, -- aún cuando en la nuestra, las superan las Aportaciones de Seguridad Social y los Impuestos.

(30) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero - Mexicano, Mexico, Editorial: Porrúa, año 1987, -- pág. 320.

(31) IBIDEM.

El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios, no es de la misma intensidad el usuario soportar el costo del servicio.

Las características que debe reunir el Servicio y el precio son las siguientes:

- El servicio debe prestarse a petición del usuario.
- El servicio debe prestarlo la administración activa de la Federación.
- El cobro debe fundarse en una ley.
- El pago del precio es obligatorio.
- La prestación debe ser proporcional y equitativa.

La doctrina ha elaborado diversas clasificaciones sobre derecho o tareas. Así Bielsa los divide en la siguiente forma:

Tasas de servicio de carácter industrial, pero de interés económico; por ejemplo: el servicio telegráfico, postal y otros de comunicaciones.

Tasas de instrucción pública.

Tasas sobre actuaciones y actos jurídicos.

Tasas por servicio de policía, sanidad, agua, etc.

Existen analogías y diferencias entre los impuestos y los derechos, ambas coinciden en que las dos figuras antes mencionadas son creadas por la ley y se pagan supletoriamente. Por el contrario, las principales diferencias entre unos y otros son las siguientes:

Los impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles; los derechos únicamente para los particulares.

Los impuestos pueden ser cuota fija, proporcional, progresiva, etc. en cambio los derechos son proporcionales a la

extensión del servicio y excepcionalmente de cuota fija.

Los impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles, los derechos únicamente para los particulares.

Es así, que se ha presentado un breve panorama de las principales formas de ingresos del Estado en general y del Estado Mexicano en particular y que nos guiará a una mejor comprensión del fenómeno de la prescripción.

LOS CREDITOS FISCALES

El Art. 4, del Código Fiscal de la Federación menciona el concepto y dice:

"Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que derivan de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como de aquellos 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 destine a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

A) NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL.-

Para ubicarnos en el tema, veremos en forma somera algunos conceptos básicos, que tiene una íntima conexión con el tema que vamos a desarrollar en los siguientes párrafos.

Las obligaciones en general pueden tener tres fuentes:

I.- La ley, por sí misma, sin conexión con ningún hecho jurídico.

A las obligaciones que nacen en esta forma, se les da el nombre de obligaciones meramente legales.

II.- La ley, unida a la realización de un hecho generador, previsto por ella y distinto de la voluntad de obligar, a estas obligaciones se les llama legales.

III.- La voluntad de un sujeto, dirigida a producir a su cargo el nacimiento de una obligación; esto es, a convertirse en obligado y reconocida por la ley como tal fuente de obligación; este tipo de obligaciones se les denomina voluntarias.

Por lo que se refiere a las obligaciones meramente legales, puede sostenerse que no existe en el derecho tributario, pues si bien Berliri ha propuesto dos casos en la legislación italiana, las críticas que ha recibido son bastante desalentadoras. En otros países como Alemania, Francia, España, Argentina, etc. Los tratadistas están acordes en la inexistencia de este tipo de obligaciones en materia tributaria.

Las obligaciones voluntarias o contractuales tampoco existen en el Derecho Tributario, en virtud del principio de Legalidad, que es básico en todo estado de derecho; del que resulta la indisponibilidad del poder y de la protestad tributarios por parte de la administración financiera. Los ejemplos que algunos autores ofrecen son fruto de un análisis ligero o bien, son casos de violación del citado principio de legalidad tributaria. Como dice Blumenstein: "El fundamento jurídico del crédito - está en todo constituido por la Ley tributaria. Solo ella -- puede autorizar al Ente público a recaudar un impuesto y ella regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que aparezca fundada en bases contractuales. Esta afirmación es válida incluso para el supuesto de que la fijación del impuesto se produzca por medio desconcierto. También a este último caso el crédito de Impuesto únicamente puede nacer gracias a la Ley. Lo mismo crédito impositivo reposa, por tanto, sin excepción, sobre una obligación legal". (32)

Hansel, siguiendo la orientación de la legislación Alemana Tributaria, de 1919, sostuvo, que la obligación tributaria es una obligación legal, cuyo nacimiento requiere de dos elementos:

PRIMERO.- La existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto general, hipotético que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares.

SEGUNDO.- La realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. Blumenstein, en Alemania, acoge la doctrina de Hensei; en Italia la adoptan, entre otros, Giannini, Tesoro Pugliese Vanoni, Cocivera y Alessi; en Argentina, Giuliani Fonrouge y Jarach; en Brasil, Gámes de Sousa, Ataliba y Araujo Falcao; en Ecuador, Río Frio.

(32) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, pág.

Esta doctrina fué adoptada, generalmente, por los redactores del Código Fiscal de 1937; pues, en su Art. 31, disponía: "El pleno del Tribunal Fiscal sostuvo, consecuentemente, que la obligación tributaria, nace desde el momento en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales. dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal; siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la Tesis de Pluguesca". (33)

En México, con nombre de causación y, en España y Sud-América con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionando o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia, al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos los aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

"la distinción entre momento de devengo y exigibilidad es altamente importante, dice García Mullín, porque marca dos etapas distintas en la génesis y actuación del crédito tributario, que pueden estar sometidos a principios diferentes. En efecto, el devengo, como instante de consumación del hecho generador y directamente en relación con éste (en verdad, marca el instante en que éste se completa, en sus elementos materiales y temporales) y por ende, su regulación pertenece al Legislador, único con potestad para el establecimiento de tributos, en virtud del principio de legalidad". En cambio, la determinación del instante en que la obligación se torna exigible, al no tener vinculación con su existencia misma, y refiriéndose únicamente al momento en que el pago deberá ser vertido, en arcas fiscales, es susceptible de un manejo más flexible y, por ende se acepta pacíficamente, que la fijación del mismo pueda ser sometida al Poder Ejecutivo, sin mengua del principio de legalidad, aún encargado éste en su concepción más estricta y ortodoxa". (34)

(33) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero -- Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, -- Pág. 512 y 513

(34) IBIDEM.

"En México, la ley de Ingresos de la Federación ha venido repitiendo, a través de los años, una disposición en que el legislativo faculta al Ejecutivo, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que dicte las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las Leyes Tributarias, teniendo el cuidado de establecer que ello se puede hacer sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las obligaciones de los causantes. Por tanto, puede admitirse, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pueda variar las disposiciones legales relativas a la exigibilidad del tributo, siempre y cuando ello no perjudique a los contribuyentes.

El momento en que se produce la causación o devengo de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos en que los hechos imputables consisten en situaciones jurídicas o de derecho, simples o condicionadas.

Cuando se trata de situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente, de conformidad con el derecho aplicable. Además la existencia de la obligación tributaria, no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos. Lo que tiene sentido, porque de otra manera podría argumentarse, que las situaciones jurídicas sólo están definitivamente constituidas cuando son válidas y en consecuencia los supuestos de inválidos implicarían impedimento de nacimiento de la obligación tributaria. Desafortunadamente, el Código Fiscal no contiene ninguna norma a este respecto.

En los actos condicionales, la condicionalidad puede producirse únicamente cuando se trata de situaciones jurídicas. Como dice García Mullín, la situación existiría (y en tal caso, producirá sus efectos normales), o no existirá, y en función de ello se generará o no el gravamen.

Cuando la condición es suspensiva se considera generalmente, que la causación o devengo se opera hasta que ellas se cumpla, pero cuando éste nace, lo hace de modo incondicionado.

Si la condición es resolutoria, el devengo se produce al celebrarse el acto, o más bien, cuando el acto esté constituido de conformidad con el Derecho aplicable, y al nacer, la obligación tributaria también nace incondicionalmente.

Cuando la hipótesis de incidencia contempla situaciones de hecho, el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden, García Mullín comenta: "Tan pronto se den las circunstancias materiales necesarias para tales efectos, debe considerarse configurada, desde el punto de vista tributario, la situación". (35)

Cuando el hecho es periódico o permanente, que es aquél para cuya configuración se requiere el trascurso del tiempo, el hecho debe considerarse ocurrido a la finalización del mismo, si se trata de un hecho periódico y cuando sea el carácter permanente, el legislador deberá definir la fecha en que se causa, García Mullín, estudia los hechos periódicos y permanentes desde el punto de vista de las opciones que el legislador puede adoptar, para establecer el momento en que se considera causado o devengado el tributo. (36)

El legislador puede adoptar la ficción de que el hecho, aunque duradero será considerado como instantáneo, para facilitar la aplicación del Impuesto.

(35) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág.

(36) IBIDEM

La ficción de considerar instantáneo un hecho duradero, puede resultar también de exclusivas razones técnicas, cuando ante un fenómeno duradero, el legislador, para facilitar su aplicación subordina en definitiva, la equidad de la simplicidad y dispone atender pura y exclusivamente a un instante determinado. Tal es el caso en el impuesto al patrimonio en que se elige una determinada fecha para determinar la - - cuantía del mismo.

Otra posibilidad es que el Legislador atienda al alicuotamiento tiempo y lo respete tal y como se produce en la realidad.

por último, puede también el Legislador recurrir al árbitro de fraccionar ese tipo de duración en periodos (meses, años, etc.). En este caso, el período forma parte del hecho generador del mismo y está incorporado a él, en el sentido de que ese fluir tiene una necesaria sede temporal, - que el legislador ha fraccionado en etapas o períodos.

En los hechos periódicos complexivos, el tributo se causa al final de cada período, aunque haber comunicaciones entre diversos períodos, como sucede en el impuesto sobre la Renta a cargo de las Sociedades Mercantiles, que permite el acreditamiento de las pérdidas de ejercicios anteriores. En los hechos permanentes, la lógica indica que el devengo o la causación debe producirse al final del período elegido por el legislador, como sucede en el impuesto sobre el uso o tenencia de vehículos. Además, se presenta una segunda gama de opciones. Suponiendo que el legislador decida ubicar la causación al comienzo del período y tomado en cuenta que durante el período pueden ocurrir modificaciones, el legislador puede adoptar varias actitudes:

Ser indiferente a tales cambios, los cuales, por ende no traerían ninguna consecuencia tributaria.

Reconocer plenamente esos cambios, aceptando que ellos provoquen modificaciones, obligando a liquidar y cobrardo o devolviendo lo pertinente.

Considerar relevantes las modificaciones que aumentarán la dimensión del hecho generador.

Flores Zavala, en nuestra doctrina dice: "No es, pues necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal: La resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del Crédito". (37)

Podemos, pues, afirmar, que el proceso genético de la obligación tributaria, como diría Sáinz de Bujanda, en el Derecho Mexicano, se explica de la siguiente manera: La norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriendonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado "hecho imponible"), y dispone que cuentas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto que la propia norma señala, obligación de pagar un determinado deber formal. (38)

B) DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES

El tribunal Fiscal de la Federación separó claramente -- las tres etapas del crédito fiscal: su nacimiento, liquidación y exigibilidad. "La Relación Tributaria tiene diversas etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad, siendo claramente antijurídico confundir el nacimiento con la determinación en cantidad líquida o sea el "Accertamento" según la expresión de la doctrina Italiana y la exigibilidad". (39)

En párrafos posteriores veremos qué es el "accertamento" a que hace referencia el fallo anterior y allí podremos darnos cuenta que ese proceso no comprende la fijación del crédito en cantidad líquida, sino únicamente la determinación de bases para su liquidación. La medida de la obligación tributaria no es constitutiva del crédito, sino la base de su exigibilidad.

En Italia, tanto la legislación como los tratadistas han acuñado la palabra "accertamento" para referirse a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos de los tributos, encamina a "la fijación de los elementos inciertos de la obligación". (40)

(37) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero -- Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, pág

(38) IBIDEM

(39) IBIDEM

(40) IBIDEM

En España y en Argentina, algunos autores utilizan indistintamente la palabra determinación y liquidación. A veces también la palabra aplicación.

El Código Fiscal de la Federación de 1938, usa las palabras determinación y liquidación de manera indistintamente. El Código Fiscal de 1967, también utiliza como equivalente -- esos dos vocablos. Sin embargo en otras disposiciones parece que la determinación es una actividad distinta de la liquidación refiriéndose la primera a la identificación de la existencia del hecho generador y reservado la expresión "liquidación", a la actividad de cuantificación del Crédito Fiscal.

Entre los tratadistas, Flores Zavala utiliza indistintamente los vocablos "determinación y la liquidación; Sergio -- Francisco de la Garza no cree que el legislador haya optado -- por dar un significado específico a cada una de esas expresiones y aún, cuando podría haber más precisión en aplicar el vocablo "determinar" a la actividad consistente en la identificación del nacimiento del hecho generador y en utilizar la palabra "liquidar", para fijar en una cantidad cierta, la suma debida por el causante, utilizaremos en forma sinónima ambas expresiones. (41)

La doble acción de la autoridad en que declara por que -- se realizó la situación que la Ley prevé para la generación del crédito fiscal y determina las bases para que su liquidación, constituye en la teoría Italiana el "accertamento", traducido en "acertamiento" en nuestro idioma, para indicar el -- acto en que la autoridad declara, al mismo tiempo, la existencia del Crédito fiscal y determina las bases que han de adoptarse para medir la obligación.

En esta materia, como en muchas otras, el Código Fiscal tiene su fundamento en la escuela Italiana y especialmente en las enseñanzas que menciona Mario Pugliese en su obra denominada Derecho Financiero. Para hacer más comprensible el fenómeno jurídico del "accertamiento", nada mejor que transcribir un pequeño extracto del libro de ese autor. (42)

(41) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág. 118.

(42) De La Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1987, pág. 520.

En la teoría Italiana, la declaración de que el Crédito-Fiscal existe y la determinación de las bases para su liquidación son un sólo acto, que si bien reviste dos fases o etapas sucesivas, éstas no admiten separación, pues, ambas son igualmente indispensables para que surja el Derecho del Estado, al cobro de su presentación individualizada. Sin embargo, existe independencia entre dos funciones y así es como si no se "aciertan" las bases para liquidar el crédito y esa omisión no desvirtúa ni menos destruye el crédito que nace perfecto desde que se realiza la situación que prevee la Ley para la generación de la obligación del mismo. Plugliese así lo reconoce en este otro párrafo de su obra: "Nosotros también hemos advertido que el momento decisivo y característico del nacimiento de la obligación misma.

Berlini explica que "salvo excepciones sumamente raras, las normas que disciplinan un impuesto pueden esquematizarse de la siguiente manera: Cuando se realiza esta hipótesis -- quien se encuentra en esta situación, debe pagar al título de impuesto "X", o si se trata de un impuesto gradual proporcional o progresivo, la suma deriva de la aplicación de esta alícuota a este parámetro". (43)

De aquí la obvia necesidad, para poder establecer lo -- que Ticio debe pagar a título de impuesto, de determinar:

Si en relación con él se ha realizado un presupuesto de hecho.

Cuál es el parámetro y la alícuota de cuya combinación resulta la suma que debe pagar.

Cuál es la entidad concreta del parámetro y consiguiente del impuesto a pagar.

Para Gazzzerro la determinación es "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 hechos que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valorización -- razonada y responsable de tales elementos" Así como también -- "El acto administrativo que concreta la constatación". (44)

(43) De La Garza Segio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: porrúa, año: 1987, pág.-520.

(44) IBIDEM, pág. 521.

Vanini dice que es la "fijación de los elementos incier--tos de la obligación". (45) Por su parte Giuliani Fonrouge de fine la determinación 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" (46)

Jarach afirma que "la determinación tributaria es un acto Jurídico de la administración en el cual ésta manifiesta su -- prestación contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables de obtener el pago de la obligación -- tributaria sustantiva". (47)

Para Sergio Francisco de la Garza, "la determinación es - un acto del sujeto pasivo por el que se ha realizado un hecho-generador que le es imputable o un acto de la administración - que consta esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos y que en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa ordenada por la Ley".

De la anterior definición podrá advertirse, que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo -- (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administratrativo emanado de la autoridad tributaria.

En el mismo sentido, Guianini quien explica "la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente - en el acto en la serie de actos necesarios para la comprobación y valorización de los diversos elementos constitucionales de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, - base imponible), con la siguiente aplicación al tipo de gravámen y la concreta determinación, cuantitativa de la deuda del contribuyente. Siendo esta la razón de ser la función de liquidación. Es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la realización impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético (mandato que se expresa en éstos términos; se realiza un hecho determinado. Tales personas que darán obligadas a cierta suma), no resulta posible afirmar que alguien no está cumpliendo las -- operaciones arriba indicadas. De aquí se desprende la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie.

(45) De La Garza Seguí Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, Editorial: Porrúa, año: 1967, pág.- 520 y 258.

(46) IBIDEM,

(47) IBIDEM, Pág. 520.

(48) IBIDEM. pág. 258.

de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, obligación legal". (48)

Otros autores, por ejemplo Jarach, para quien la determinación es siempre un acto de la administración financiera considera que no es un acto necesario para la existencia ni un momento indispensable de la vida de la obligación.

Todo hecho generador requiere la determinación. No sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos y alícuotas progresivas, sino aún de los más simples, o en los tributos llamados fijos. En todos los hechos generadores es necesario que alguien sea el sujeto pasivo o sea la administración, con tanto la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago.

Por su parte el Código Fiscal Federal claramente distingue entre nacimiento y exigibilidad del crédito fiscal, pues mientras que en consonancia con la doctrina prevaleciente, como antes lo hemos indicado, sitúa el nacimiento de la obligación tributaria en el momento en que se realiza el presupuesto del hecho (las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes Fiscales, para ser textualmente) dispone que el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida. Atribuye una diferente denominación a la misma relación tributaria en dos momentos distintos: obligación fiscal en el momento del nacimiento y crédito fiscal en el momento de su determinación o liquidación y cuando se trata de créditos fiscales que deben ser determinados o liquidados para la autoridad administrativa, los hace inexigibles antes de dicha liquidación y de su posterior notificación al deudor, aplazando su pago hasta que hayan transcurrido quince días, a partir de que haya surtido efecto la notificación tratándose de obligaciones tributarias que requieren determinación o liquidación administrativa, se produce el fenómeno observado por Berliri y por Allorio, de que no pueden ser pagados por los deudores antes de la liquidación, aún en el supuesto de que el propio deudor quisiera hacer dicho pago; ya que esra supeditado o sujeto a una condición que la autoridad tributaria haga la determinación y el plazo, a que una vez hecha, sea notificada y transcurran quince días en la fecha en que haya surtido sus efectos. (49)

(49) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: ediciones Contables y Administrativas, -- año: 1987, pag. 598.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de quince días para realizar la determinación no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales por la autoridad tributaria.

EL Tribunal Fiscal de la Federación distinguió lo anterior con mucha claridad desde casi su fundación, pues, en 1937, una resolución en que se afirmaba que la relación tributaria "tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida y, finalmente, a su exigibilidad siendo claramente anti jurídico confundir el nacimiento y la determinación en cantidad líquida, o sea el accertamento según la expresión de la doctrina Italiana, y la exigibilidad".

Y en la sentencia del 13 de Enero de 1941, el Pleno del Tribunal sostuvo que en virtud de lo dispuesto por el Código Fiscal y la adopción en la doctrina de Mario Pugliese", procede considerar las consecuencias que la doctrina admite como efecto de determinación del momento característico en que nace la obligación concreta del contribuyente de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero ese orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correctiva del Estado, pues estos ya nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria". (50)

Existen diferentes clases de determinación. A continuación mencionaremos las más importantes.

Determinación según el sujeto que la realice. Según este criterio, podemos distinguir las siguientes clases de determinación.

La determinación hecha por el sujeto activo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas "determinación por el sujeto pasivo", "autodeterminación" (criticada por algunos pero usada también por el Tribunal Fiscal de la Federación en algunas ocasiones).

(50) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Mexico Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág.

La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración. Esta es considerada en Europa (cuando menos hasta fecha reciente), como el sistema normal de determinación a la ejecutada por la Administración sin la colaboración del sujeto pasivo.

La determinación de la base imponible, o aún cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administrativa del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de "concordato" ó "concordato tributario".

Determinación según la base conforme a la cual realice. - Otra clasificación, es, según la base con arreglo en la cual - dr efectúe, es la que distingue entre determinación "con base y cierta" determinación con "base presunta", determinación con "base estimativa" o "estimada".

La determinación con base cierta es la que se ejecuta sea por el sujeto pasivo o por la Administración tributaria, complejo, conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y además, en cuanto a su magnitud económica. Como dice Guiliiano Fonrouge, se conoce "con certeza el hecho o valores imponibles". (51)

A este método de determinación de la base, lo llama la -- Suprema Corte de Justicia de la Nación, método de comprobación directa y dice el Alto Tribunal que en él "se Investiga -- directamente, la amplitud tributaria del causante". (52)

La determinación con "base presunta" existe cuando sea la Administración tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del impuesto sobre la Renta (autoridades empresariales), la base imponible se determina con ayuda de las -- presunciones establecidas por la Ley.

(51) IBIDEM, pág. 69.

(52) citado por Martínez López Luis, Derecho Fiscal mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág. 66. 1976.

Este método ha sido llamado por algunos autores y también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el nombre de "indicario", y en palabras de éstas, en él "se investiga por los medios o signos externos del sujeto del Impuesto para así, presuntativamente, determinar una citada capacidad contributiva (53)

Por último, la determinación "con base estimada" o "estimativa" resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta, y no habiendo base -- presunta establecida por la ley mediante los hechos que pueda -- comprobar o la información de terceros o los libros de contabilidad del contribuyente o la documentación que obre en su poder y "los medios de investigación económica", llega al resultado -- de que el hecho generador tiene determinada dimensión económica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido -- que en estos casos, "la averiguación de la carga del contribu-- yente debe hacerse en términos de legalidad por estar prescrito, desde luego en el régimen del derecho actual cualquier acto arbitrario". (54)

La determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo.- En consonancia con el sistema de los impuestos más importantes en nuestro país (por lo pronto, simplemente anotamos los Impuestos sobre la Renta, y sobre el valor egredado al Código Fiscal de la Federación exige como regla general este -- sistema de determinación, cuando prescribe que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario". Ello constituye el reconocimiento que el Derecho Tributario tiende a ser, cada vez en mayor medida, un derecho de las obligaciones tributarias.

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, este reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro -- correspondiente; cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria dicha cantidad de dinero.

(53) Citado por Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág. 67. 1978

(54) IBIDEM, pág. 69

Normalmente, si la actividad liquidatoria fué cumplida - con exactitud por el sujeto pasivo, el nacimiento, la determinación y la extinción de la obligación tributaria se sumplirán con una actividad exclusiva del sujeto pasivo, sin interferencia alguna del sujeto activo. De no haber procedido con apego a la Ley, la autoridad administrativa al revisar la declaración y al encontrar inadecuación entre ella y las normas legales aplicables, podrá producir un acto rectificatorio; es decir, un acto de determinación por parte de la autoridad tributaria.

EL EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubran -- los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Formas de extinción.- La forma de extinción que la doctrina acepta son: El pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación. Nuestra Legislación de -- 1966, no acepta como forma de extinción de créditos fiscales, la obligación de convenios.

El pago.- En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago liso y llano, el pago de garantía, el pago bajo protesta, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

El pago liso y llano es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo indebido y el pago de lo debido.

El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la Ley.

En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no adeuda. En el -- primer caso, el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública, entrega por -- error una cantidad que entera o que no reclama, hace el pago, percatándose de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

El pago de una cantidad mayor de la debida puede derivar de un error de hecho o derecho. El pago de más por error de hecho tiene su origen en simples equivocaciones o en aprecia-

ciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que origina que paguen en exceso de lo debido, tales como: considerar un artículo con calidad superior a la que tiene, aplicándose por ende una mayor cuota; no deducción de los ingresos excentos, etc. En cambio, el pago de más por error de derecho, tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la Ley Fiscal; como considerar que la Ley grava totalmente un ingreso, cuando en realidad ella lo conceptúa semigravado, etc.

El pago de lo indebido, propiamente dicho, que es el pago de una cantidad que no se adeuda, también puede ser por error de hecho o por error de derecho. En el primer caso, el pago tiene su origen en situaciones que hacen creer al particular que es deudor del crédito fiscal que se reclama. El pago de lo indebido propiamente dicho, por error de derecho, deriva de la interpretación errónea de la Ley Fiscal.

El pago en garantía es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la Ley.

El pago bajo pretesta es aquél que el contribuyente hace bajo onconformidad, respecto de un crédito fiscal, que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.

El pago provisional es el que deriva de una autodeterminación, no sujeta a verificación por parte del fisco.

El pago definitivo es el que se deriva de una autodeterminación, no sujeta a verificación por parte del fisco.

El pago de anticipo es el que se entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco.

El pago extemporáneo es el que se entera del plazo legal y puede asumir dos formas; espontáneo y a requerimiento.

El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya meditado requerimiento de la autoridad hacendaria. El pago extemporáneo es a requerimiento, cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga a por mora. La prórroga del pago se presenta cuando se le autoriza el entero del crédito, fuera del plazo señalado por la Ley.

Código Fiscal de la Federación. Art. 39. Fracc. I. del 30 de Diciembre de 1968, que establece reformas y adiciona - las disposiciones relativas a diversos impuestos, menciona:

"La compensación, como forma de extinción, tiene lugar -- cuando tanto Hacienda Pública como el Contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, por la aplicación de una misma -- contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles".

En este caso se compensan las dos deudas hasta el monto - de la menor. Cuadno el Fisco y el Contribuyente son acreedo-- res y deudores recíprocos, pero la aplicación de distintas con-- tribuciones, la deuda del primero sólo se considerará líquida y exigible, si antes ha sido autorizada por la Autoridad que - corresponda.

Aclara el Código Fiscal que "no se podrán compensar las - cantidades cuya devolución se haya solicitado a cuando haya -- prescrito la obligación que no procediera, cubrirá recargos so bre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de compensación independientemente.

La condonación como forma de extinción de la obligación - tributaria tiene punto de contacto con la remisión de la deu da del Derecho privado. En efecto, la condonación es una figu ra jurídica, que se ha creado con el fin de que la administra ción pública activa, se encuentre en posibilidad de declarar - *extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica- rainante en el país o en parte de él lo ameriten o bien, para dar mayor amplitud a sus resultados tendientes, a atemperar, - en lo posible, el rigor de la Ley en el caso de imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede sólo en ca-- sos especiales.

Como constantemente el fisco federal se ve en la necesi-- dad de acudir en auxilio de giros o de ramas de actividades - económicas o políticas resultan gravemente afectados, exigién-- dolos, parcial o totalmente, el pago de recargos o de impues-- tos, se amplió el precepto que se comenta y hoy se autoriza al Ejecutivo Federal, para que mediante resoluciones de carác ter general pueda, "condonar o eximir, total o parcialmente el pago a plazo diferido o en parcialidades cuando se haya - - efectuado o trate de impedir que se afecte la situación de al-- gún lugar o región del país una rama de actividades, la produc ción o venta de productos, o la realización de una actividad, - así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos mete-- reológicos, plagas o epidemias".

Tratándose de la condonación de multas, nuestra legislación previa hasta el 31 de Diciembre de 1982, dos situaciones: condonación total cuando el contribuyente demostraba pruebas supervinientes, que no había cometido la infracción que se le atribuía o que la persona a quien se había sancionado no era la responsable y condonación parcial, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y demás circunstancias del caso, la reduce por lo que quedaba al buenjuicio o criterio de Hacienda Pública Mexicana, calificar los motivos por los que sancionó y resolver lo que considere moralmente justo. La resolución no era impugnabile ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Actualmente, al Código Fiscal, sólo recoge lo relativo a la condonación parcial, no constituye instancia tal solicitud y las resoluciones que se dicten no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece ese ordenamiento.

De lo expuesto se aprecia, que ha quedado sin efecto la Jurisprudencia del tribunal Fiscal de la Federación, que otorga competencia a sus Salas para conocer de inconformidades en contra de negativas de condonación parcial.

La cancelación procede cuando Hacienda Pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o hanmuerto sin dejar bienes e incosteable, cuando por su escasa -- cuantía es antisconómico para el erario proceder para su cobro. En uno u otro caso, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación.

CAPITULO III.

LA PRESCRIPCION EN FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES Y EN FAVOR DEL FISCO.

Dos son las corrientes que nos precisan en el momento en que empieza a correr el término de la prescripción en contra del fisco:

1a. Se considera que ese término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad pueda determinar el crédito fiscal y tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción;

2a. Que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

La primera corriente debe desecharse, en virtud de que viene a desnaturalizar el fundamento de la prescripción, ya que no contara el tiempo que se ha transcurrido, si la autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos graves o violatorios por la Ley. Se considera, que si por actos imputables al contribuyente (fraude, clandestinaje, o contrabando), la autoridad desconoce la realización de hechos imputables, ello no debe perjudicar a Hacienda Pública, sino al particular mismo.

La segunda corriente acertada y eminente jurídica, pues el término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el Crédito Fiscal.

En efecto, la autoridad tiene a su alcance infinidad de medios para llevar al conocimiento de la realización de los actos que se substraen de la aplicación de las leyes fiscales correspondientes. Para reformar esta corriente, se argumenta, que si prescriben los delitos que son hechos antisociales, aún cuando las autoridades no lleguen a tener conocimiento de su comisión, con más razón los créditos fiscales, cuya evasión no puede reputarse de la misma gravedad.

Nuestra legislación fiscal federal ha adoptado la segunda corriente, al expresar, en el segundo párrafo del Art. 146, -- del Código Fiscal Federal que "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido..." y el Art. 67 del mismo ordenamiento consigna, que las facultades de las autoridades fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años, contando a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió de presentarse la declaración o aviso que corresponde 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, o se hubiere cometido si la infracción fue de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Puede argumentarse, con razón, que no es justo, que el -- término de la prescripción sea igual para el contribuyente que está empadronado, controlado por la autoridad, que para aquél que se dedica al comercio clandestino o al contrabando, tal y como lo han planteado ya diversas legislaciones Sudamericanas e igual indicación se hace para la caducidad.

A) PRESCRIPCIÓN DE LOS CREDITOS FISCALES.

Ahora hablaremos de la prescripción de las prestaciones fiscales: conforme a la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación, dada a conocer, solo tiene carácter de prescripción fiscal, los impuestos y los derechos.

La prescripción de las prestaciones fiscales se consuma -- de dos modos:

1o. El abandono del fisco, durante cinco años de su facultad para liquidar el crédito.

2o. La falta de cobro, durante el mismo tiempo, de "prestaciones liquidadas". Esto aparece claro en el Art. 55, del Código Fiscal de la Federación que reconoce la prescripción de -- la facultades del fisco para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos"; esto es ya liquidados.

Con respecto al abandono del fisco de su facultad para -- "liquidar prestaciones.

El Art. 57, del Código Fiscal Federal trata los siguientes casos:

I.- Si existe obligación de presentar declaraciones "no calificables" a partir del día siguiente al del vencimiento -- del plazo en que "aquellas debieron ser presentadas, de acuerdo con la Ley".

En este caso, el término de la prescripción empieza a contar desde la fecha en que se presentó.

II.- Si existe la obligación de presentar declaración "calificable" a partir del día siguiente a la fecha en que haya quedado firme la calificación.

Este inciso, en su parte final, dice: "La prescripción -- de la facultad para calificar se iniciará a partir del día posterior en que la declaración se haya presentado a la autoridad -- competente".

De allí se deduce, que el término para la prescripción de declaraciones calificables no empieza a computarse, como cuando se trata de declaraciones no calificables", desde el vencimiento del plazo en que debieron ser presentadas, sino a partir de la fecha, en que la declaración es presentada.

En los dos casos a que se refieren los párrafos anteriores, la prescripción empieza a correr desde la fecha en que -- los preceptos indican y se consuma si la calificación no queda notificada dentro de los cinco años siguientes, puesto que conforme a un fallo del Tribunal Fiscal de la Federación, que transcribiré en unas cuantas líneas más, la notificación forma parte del procedimiento de calificación; es decir ésta no surte efecto sino hasta que está notificada.

Fallo: Calificar para los efectos de la aplicación del -- citado Art. 57, del Código Fiscal de la Federación, no se con-- truye a determinar la utilidad gravable por cierto impuesto, -- sino que debe entenderse lógicamente a hacerla saber al cau-- sante y como en el caso del actor y la Oficina Federal deman-- dada, convienen en que la notificación de los formularios tuvo lugar habiendo ya transcurrido notoriamente más de cinco años-- desde la fecha de presentación de las declaraciones, es de de-- clararse que la prescripción alegada por el demandante se con-- sumó y que el cobro que se le hace del impuesto de que se tra-- ta es ilegal. (53)

Quando la declaración, calificables o no, es omitida, -- existe prueba del abandono del Fisco para liquidar la prestación, cuando no suple la declaración dentro del plazo de cinco años, contados desde el vencimiento del plazo que el Código señala.

III. Si se trata de casos en que no existe obligación de presentar declaraciones, pero si avisos, manifestaciones u otros datos semejantes, a partir de la fecha en que debieron presentarse.

Esa disposición se refiere a documentos que sirven de base para la liquidación del Crédito fiscal. No existe diferencia entre declaraciones no calificables y manifestaciones o avisos. En consecuencia, al caso queda comprendido en la -- Fracc. I de este artículo.

En los casos de que no concorra ninguna de las circunstancias anteriores, a partir del día siguiente a aquél en -- que se pueda ejercitar la facultad de las Autoridades fiscales, a que se refiere el Art. 55 o en que debió hacer el pago.

Ese precepto comprende dos casos: uno, cuando la autoridad fiscal no ejerció durante cinco años su facultad para liquidar el crédito fiscal, situación que ya ha sido examinada y otro, que se refiere no a la acción de liquidación, sino a la de cobro, que es materia que más adelante trataremos.

Quando el Tribunal Fiscal de la Federación dicta sentencia modificando la liquidación de un crédito, la autoridad -- cuenta con un plazo de cinco años a partir del día siguiente en que sea notificado el fallo, para practicar nueva liquida-

(53) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, -- Editorial: Ediciones contables y Administrativas, año: 1967, pág. 498.

ción y de no hacerlo la prescripción se consumará por abandono del Fisco de su acción para liquidar la prestación.

Cuando el fisco abandona su acción para cobrar prestaciones liquidadas, el Art. 57, Fracc. II, habla al respecto diciendo:

"Si existe la obligación de presentar declaraciones clasificables, la prescripción se consumará a partir del día siguiente a la fecha en que haya quedado firme la declaración hecha por la autoridad fiscal, ya sea porque el interesado se conforme con ella, o porque la resolución administrativa o judicial que sobre el particular se dicte, quede firme".

Ahora bien, puede oponerse la prescripción aún cuando no hubiese consentido la resolución que declaró la existencia del crédito y existe un fallo al respecto:

Fallo: "La excepción de la prescripción puede estudiarse aún cuando se haya admitido la legalidad del crédito porque prescrito el derecho de cobrarlo. (54)

Veáse también esta ejecutoriada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Prescripción: Aunque se haya consentido la resolución que determinó un crédito fiscal, procede el juicio de Amparo contra la negativa de la Autoridad a declarar consumada la prescripción, porque ese acto es nuevo y no con secuencia de la resolución que declaró existente el Crédito. (55)

Lo mismo sucede cuando no se hizo valer la prescripción de la facultad del fisco para liquidar el crédito si se opone contra el cobro;

Fallo: La acción de los caudantes para alegar la prescripción no caduca aun cuando no se hubiera ejercitado contra la resolución que determino un crédito fiscal, y se hace valer contra los procedimientos administrativos de ejecución. (56)

(54) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones contables y Administrativas, año: 1987, pág. 140.

(55) IBIDEM, Tomo XXIX, pág. 257.

(56) IBIDEM, pág. 78.

El Código Fiscal no prevee el caso en que la autoridad - esté imposibilitada para liquidar el impuesto, debido a que - el causante ocultó su situación y que el Fisco descubre por - actos indirectos del propio causante o de terceros.

B. PRESCRIPCIÓN DE LAS SANCIONES.

La Ley del impuesto sobre la Renta vigente en el año de 1935, decía en su Art. 48:

"En los casos en que se descubra que no se ha pagado el impuesto que legalmente corresponda, por acultación de - datos o por cualquier otra maquinación o artificio imputable al causante, o a otras personas relacionadas por - él, el plazo de cinco años para la prescripción empezará a contar a partir del día siguiente a aquél en que las - autoridades fiscales hubieren tenido conocimiento de los hechos".

En estos casos, dentro de los cuales está el de explotaciones clandestinas, la prescripción en favor de los particulares empieza desde la fecha en que la autoridad descubre la explotación oculta. En este caso tiene aplicación el Art. 58, del Código Fiscal que dice:

"Si la infracción fuere de carácter continuo, la acción del Fisco para el castigo de las infracciones prescribirá desde el día siguiente a aquél en que hubiese cesado".

En párrafos anteriores se dejó expuesto que la infracción continua consiste en omisiones y sólo existe prueba de su existencia cuando la autoridad descubre la omisión. Véase los siguientes fallos del Tribunal Fiscal de la Federación:

Fallo: "Fecha de aviso. Punto de partida para computar el término de la prescripción. En el caso a que se refiere el Art. 57, Fracc. III, del Código Fiscal de la Federación, la fecha del aviso que se dé a la autoridad -- que debe fincar el crédito Fiscal, es el punto de partida para contar el término de la prescripción y también -- indica que este punto de partida marca el principio de -- dicho término, el cual es evidente que debe correr paralelo sucesivo, es decir, para el futuro en que la prescripción debe consumarse si se realizan las condiciones que para ello establece la Ley". (57)

(57) Martínez Lopez Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág. 64.

En otro fallo del Tribunal Fiscal de la Federación menciona que:

"Son precisamente el aviso o las manifestaciones que exige la Ley, lo que pone en conocimiento a las Autoridades de las Situaciones de hecho que originan el crédito fiscal para que los efectos de su cobro, no puedan realizarse con anterioridad a esa fecha". (58)

En la infracción de carácter continuo, no corre en su favor la prescripción, un ejemplo lo tenemos en la infracción cometida al Art. 15, del Reglamento del Código Fiscal es de carácter continuo, por lo mismo, no empieza a correr en su favor la prescripción; pues, el Art. 58 del Código Fiscal de la Federación dispone que la prescripción de la acción del Fisco para el castigo de infracciones continuas se contará desde el día siguiente en que hubieren cesado y como hasta el momento en que se dicto el provido no había cesado de someterse la infracción no empezó a correr la prescripción.

En la prescripción de las sanciones, el Código Fiscal de la Federación considera también dos acciones del Fisco: el Art. 58, se refiere a su acción para el castigo administrativo de las infracciones, esto es imponer sanciones y el Art. 59, trata de laprescripción de éstas es decir, de la acción del Fisco para hacerlas efectivas. Esa situación ya estaba prevista en la Ley Tributaria: El inciso ya estaba prevista en una Ley Tributaria: El inciso III del Art. 48, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1935, establecía que:

"La acción del Fisco para imponer las sanciones a que se refiere esta Ley, prescribe en cinco años". El tribunal Fiscal al estudiar ese precepto dijo lo siguiente:

"La autoridad responsable ha confundido la acción del Fisco para el cobro de las sanciones a que se refiere el precepto invocado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1935, en el cual los cinco años se cuentan a partir de la fecha en que ha quedado firme la resolución que las impuso con la acción del Fisco para imponer sanciones. En el primer caso de trata de sanciones ya impuestas y en el segundo de la facultad para imponerlas. (59)

(58) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1967, pág.

(59) IBIDEM.

A continuación estudiaremos esas dos situaciones que menciona el Tribunal Fiscal de la Federación:

1a. Con referencia a la facultad del fisco para imponer sanciones, el Art. 58, del Código Fiscal toma como base para que el término de la prescripción comience, el día siguiente a aquél en que la infracción se haya cometido. El Código toma en consideración el acto material de la infracción y no la fecha en que la autoridad haya levantado el acta para consignarla. El Tribunal Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Fallo: EL Art. 58 del Código Fiscal de la Federación. - Atentos a los términos del precepto citado, la sala opina que la prescripción de la facultad para imponer sanciones empieza a contarse desde la fecha en que se cometa la infracción y no desde que es consignada en el acta. (60)

2a. La prescripción de la acción del Fisco para cobrar sanciones impuestas: El Art. 59 del Código Fiscal en su Fracc. I, se refiere a dos situaciones, si la sanción fuere notificada.

A) Cuando no se recurre la sanción, la prescripción empieza a correr desde el día siguiente a aquél en que concluya el plazo para interponer la inconstitucionalidad. La disposición dice: "Para los efectos de este inciso, no se tendrá en cuenta el plazo que señala el Art. 52, del Código Fiscal Federal". - Este precepto se refiere a la condonación, cuya instancia motiva o no a la prescripción.

B) Cuando recurre a la sanción, la prescripción empieza a correr a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución que ponga fin a la inconstitucionalidad de manera definitiva. La Fracc. II, del Art. 52, del Código Fiscal de la Federación establece, que si la sanción no hubiese sido notificada, la prescripción comenzará desde el día siguiente a aquél en que fué impuesta.

Esta disposición no puede referirse a la acción del Fisco para cobrar sanciones impuestas, porque solo puede existir legalmente castigo cuando se ha notificado al responsable. En consecuencia, el caso queda comprendido en el Art. 58, del Código Fiscal de la Federación y esto significa que la prescripción empieza a correr desde que la infracción fué cometida y si transcurren cinco años sin que sea castigada, habrá caducado el derecho del Fisco para aplicar la sanción.

C) PRESCRIPCIÓN DE LOS RECARGOS.

El Art. 60, del Código Fiscal de la Federación determina la prescripción de los recargos y dice lo siguiente:

"La acción del Fisco para exigir el pago de los recargos prescribe en cinco años a partir del mes siguiente a aquél en que se causarón. Sin embargo, la prescripción del impuesto implica la de la totalidad de los recargos".

Por su parte el Art. 62, del Código Fiscal de la Federación menciona la interrupción de la prescripción en favor de los particulares. Se refiere tanto a la prescripción de la acción del fisco para liquidar los créditos, como para su cobro. Para que se considere como interrupción la actuación de la autoridad, en el caso de la Fracción I, del Art. 62, del Código Fiscal de la Federación, es necesario que la gestión tenga como finalidad precisa el cobro de la prestación.

D) INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN.

El Art. 62, del Código Fiscal de la Federación, establece en su Fracción I, que el término de la prescripción a que se refieren los Artículos 57, 59 y 60, del mismo ordenamiento se interrumpirá por cualquier acto de la autoridad que tienda a la determinación o cobro del crédito fiscal siempre que se notifique al deudor. Se infiere por tanto, que el acto de autoridad debe ser preciso y limitado a tal grado, que no pueda entenderse más que de una sola manera, o sea, que con el pretendido determinar o cobrar el crédito haciéndolo saber así al interesado por medio de la notificación.

El requerimiento hecho a la empresa fué en forma escueta, y única y exclusivamente para que la empresa exhibiera unos documentos, luego no podía ni siquiera presumirse la finalidad perseguida por la Oficina Federal de Hacienda.

Los Artículos 62 y 63 del Código Fiscal de la Federación exigen que la autoridad deje en los expedientes relativos, constancia de sus actos interrumpidos de la prescripción. A continuación se transcriben las opiniones del Tribunal Fiscal de la Federación relativos a este punto:

FALLO: No es suficiente para que se interrumpa la prescripción contra el fisco, que la Autoridad encargada de administrar el Impuesto, ejercite actos que tiendan a precisar el crédito fiscal, a determinar la responsabilidad o a exigir el pago de los adeudos líquidos, sino que es indispensable, además que el deudor tenga conocimiento de esos actos, de los cuales debe haber constancias en el expediente relativo. (61)

Una notificación mal hecha interrumpe la prescripción. Fallo: Si la notificación hecha al causante, fué declarada nula como la nulidad declara equivalente a la inexistencia del acto de la notificación, no puede surtir ningún efecto y por ende interrumpe la prescripción del crédito fiscal respectivo. (62)

El requerimiento de pago, verificativo sin las formalidades legales, no interrumpe la prescripción y dice el Tribunal-Fiscal de la Federación.

Fallo: El procedimiento económico-coactivo es nulo cuando no se ha notificado previamente el adeudo ó el requerimiento de pago, en materia fiscal tiene las mismas características que la interpelación judicial a que se refiere el Código Civil, según el cual no se interrumpe la prescripción cuando es desestimada la demanda del acreedor -- (vista del Tribunal Fiscal de ración Tomo IX, pág. 11) -- (63)

La constitución de fianza para garantizar el interés fiscal en caso de inconformidad, no interrumpe la prescripción y la Suprema Corte de Justicia nos dice:

Fallo: Ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Seminario Judicial de la Federación XCII, pág. 116 Prescripción Fiscal. El otorgamiento de la Fianza no interrumpe la Garantía otorgada por un causante para detener el procedimiento de cobro seguido en su contra y defender su derecho, mediante el juicio de oposición ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no puede considerarse legalmente como un compromiso de pago de una obliga-

(61) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México Editorial; Ediciones Contables y Administrativas, -- año: 1987, pág. 497.

(62) IBIDEM, pág. 498.

(63) IBIDEM, pág. 63.

ción válida ni su reconocimiento implica un reconocimiento tácito del adeudo, sino sólo una garantía de pago de una obligación incierta, en cambio a su validez y cuantía. (64)

En cambio, una solicitud de condonación "Parcial" interrumpe la prescripción para el cobro de la multa, porque en ese caso queda cumplida la condición que establece el inciso II del Art. 63 del Código Fiscal, de la existencia de cualquier gestión ó acto del infractor en que expresa o tácitamente "reconozca" los hechos motivo de la infracción, puesto que según el fallo del Tribunal al solicitarse la condonación, se reconoce la responsabilidad, pero tratándose de condonación total, su promoción no interrumpe la prescripción en favor del multado, porque en la instancia relativa no se reconoce la culpa.

Sólo es susceptible de interrupción, la prescripción en curso y no la ya consumada. El fallo del Tribunal Fiscal de la Federación, se dice:

la presentación del causante, de una instancia ante la autoridad fiscal en que solicita la práctica de una nueva liquidación, para precisar su monto y el otorgamiento que haga una fianza para evitarse como actos interrumpidos de la prescripción, si este se había ya consumado, por que solo es susceptible de interrumpirse, la prescripción en curso. (Revista Tribunal Fiscal de la Federación No. 133 a 144, pág. 43. (65))

El Art. 1175 del Código Civil dice: "El efecto de la interrupción es inutilizar para la prescripción todo el tiempo corrido antes de ella. En consecuencia, si la prescripción en favor de los particulares está fundada en el abandono del fisco de su facultad para determinar los créditos fiscales y castigar las infracciones y del ejercicio de su acción para hacer efectivo su importe, es indudable que la prescripción se consuma por el transcurso de cinco años no consecutivos, -- sino sumando los periodos en que la prescripción corrió, sin tomar en cuenta el tiempo que estuvo suspendida.

E) RENUNCIA DE LA PRESCRIPCIÓN GANADA.

No existe en materia fiscal, según los fallos que siguen, la renuncia de la prescripción.

(64) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág.

(65) IBIDEM,

Puesto que la renuncia de la prescripción en materia fiscal no existe ni doctrinamente ni por texto legal expreso, cabe concluir que la gestión realizada por un causante -- destinada, a obtener facilidades para un impuesto ya prescrito, ni puede dársele el carácter de renuncia a la prescripción ya realizada. (Revista Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo V. pág. 49) (66)

Según el Tribunal Fiscal de la Federación, tampoco puede atribuirse a dichos actos de una renuncia tácita; su régimen -- no es aplicable, supletoriamente, en razón de que el Código -- Fiscal no tiene disposición alguna que reconozca la renuncia -- de la prescripción, por lo que no puede considerarse que exista alguna en el derecho positivo fiscal que suplir. Extinguido un crédito fiscal por prescripción, no es posible, en ausencia de disposición expresa que así lo establezca, declarar que el crédito renace por voluntad unilateral del causante, aún -- en el supuesto de que tal voluntad existe, tanto más que la -- prescripción ha sido establecida con fines exclusivos de protección de los intereses sociales generales (Revista Tribunal Fiscal de la Federación. No. 133 a 144. pág. 43) (67)

Sin embargo en mi opinión muy particular, es indudable -- que en materia fiscal, si existe la renuncia de la prescrip--- ción, expresa y tácita la primera tiene lugar cuando un causante voluntariamente cumple una obligación prescrita y la segunda, cuando no se opone la excepción al serle cobrado el adeudo.

En ocasiones, la autoridad exige el cumplimiento de deberes en relación con créditos fiscales prescritos. Es evidente que no es obligatorio obedecer el requerimiento, porque lo -- accesorio sigue la suerte de lo principal. Esto sucede frecuentemente, cuando la autoridad exige la presentación de libros o el suministro de datos para determinar la existencia -- del crédito ó dar bases para su limitación.

(66) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, -- año: 1987, pág.

(67) IBIDEM,

En el fallo que sigue líneas abajo, el Tribunal declaró que la sumisión a la exigencia de la autoridad significa la renuncia tácita de la Prescripción, a no ser que al cumplir el requerimiento, el causante haga constar que lo obedece -- sin perjuicio de la prescripción a su favor.

La prescripción de documentos para el estudio de declaraciones definitivas corresponden a períodos prescritos, -- implica tácita renuncia a dicho beneficio teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son -- los artículos 1141 y 1142 del Código Fiscal, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala, y las declaraciones definitivas correspondientes a períodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado. -- (pleno del 23 de Octubre de 1957. No. 250 al 252 de la Rev. Trib. de la Fed. Pág. 163) (68)

no solamente los particulares pueden renunciar.

La prescripción en favor. El fisco tiene igual derecho. Un extracto de una ejecutoria de la Suprema Corte de -- Justicia de la Nación dice: Prescripción. Renuncia tácita del Fisco, es inexacto que el Fisco no puede en -- ningún caso, a consecuencia de un convenio celebrado -- con los contribuyentes, desistir de sus derechos o renunciar a la prescripción ya ganada. (69)

De lso Art. 8 párrafo segundo, 33 fracc. III y 79 inciso II, entro otros el Código Fiscal de la Federación, se infiere la conclusión de que el erario puede, en ciertas situaciones, prescindir de algunos ingresos a que creía tener derecho. Así pues en la especie aunque en el convenio que sirve de base al presente negocio, el fisco no haya renunciado expresamente a la prescripción ya ganada habiendo admitido -- que los particulares no debían cubrir sino la tasa del 18 -- al millar sobre sus ingresos, este reconocimiento entraña la renuncia tácita a la prescripción consumada (Revisión Fiscal 5/1958). (70)

(68) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág.

(69) IBIDEM,

(70) IBIDEM,

Prescripción en favor del Fisco.

Así como existe la prescripción en favor de los particulares también la hay para el fisco, como veremos a continuación:

El Art. 61 del C. F. F., dice: "La acción de los particulares para reclamar el fisco la devolución de las cantidades pagadas de más o indebidamente, prescribe el término de dos años a partir del día siguiente aquél en que hubiera efectuado el pago.

La ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declara las diferencias entre el Art. 61 y el Segundo párrafo del Art. 44, del Código Fiscal, dice:

"En los impuestos pagados por error, la acción de devolución que autorizan los Arts. 44, primera parte y 61 del Código Fiscal, se refiere a pagos que se hubieren hecho por error, que debe estar sujeto a los mismos principios que norman el pago indebido en derecho común. Al igual que en la legislación ordinaria, la Fiscal también concede un término para reclamar la devolución de las cantidades pagadas de más o indebidamente por error y que todo vicio del consentimiento invalide el hecho mismo del pago. La acción de devolución consignada en el segundo párrafo del Art. 44, se limita a los casos en que por resolución, liquidación o cualquier otra forma, las autoridades determinen la existencia del crédito Fiscal, lo fijen en cantidad líquida ó den las bases para la liquidación, caso en el cual los causantes solamente tienen la acción que señale el Art. 160, Fracc. I, del C.F. F. (71)

No se trata de un pago hecho por error y no existe por ello la conditio indebita para reclamar, conforme al Art. 61, la devolución de lo indebidamente pagado dentro del término de dos años, sino que la acción procedente está subordinada a la correspondiente acción de nulidad, a través del recurso ordinario previo y en su caso, la que señale la Fracción I, del Art. 160, del Código Fiscal de la Federación (Sem. Jud. de la Fed. Tomo CXXVII, pág. 616) (72)

(71) Martínez López Luis, Derecho Fiscal mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año: 1987, pág.

(72) IBIDEM.

El Art. 64 del C.F.F. establece que laprescripción en fa-
vor del Fisco se interrumpirá por cualquier gestión de cobro-
que intenten los particulares ante autoridad competente. La
solicitud de devolución está comprendida en esa disposición.-
Según fallo del C.F.F. la prescripción se interrumpe por la -
instancia de los particulares sobre devolución de impuestos -
pagados. (73)

Por último transcribiré lo que menciona el Art. 146, del
Código Fiscal de la Federación:

"El último de la prescripción se inicia a partir de la -
fehca 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 GESTION DE COBRO que el acreedor notifique o haga sa-
ber al deudor o por EL RECONOCIMIENTO EXPRESO O TACITO DE ES-
TE RESPECTO DE LA EXISTENCIA DEL CREDITO. Se considera ges-
tión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del-
Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre que se ha-
ga del conocimiento del deudor.

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

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

(73) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México,
Ediciones COntables y Administrativas, año: 1987, -
pág.

CAPITULO IV.

L A C A D U C I D A D .

Se presenta la caducidad cuando se extinguen las facultades de las autoridades para determinar o liquidar un crédito-fiscal por el transcurso del tiempo (cinco años).

La caducidad, por tanto, afecta a la facultad de la autoridad para determinar o liquidar un crédito fiscal y en cambio, la prescripción es oponible a los créditos fiscales ya determinados.

La caducidad se diferencia de la prescripción en que mientras la prescripción es una institución de derecho sustantivo, la caducidad es de carácter procedimental, pues se refiere a las facultades de las autoridades fiscales.

La Ley del Impuesto sobre la renta estableció que la facultad que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para revisar las declaraciones de los causantes debe ejercitarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración en la inteligencia de que transcurrido dicho plazo, que no es susceptible de interrupción, se extinguirá por caducidad la acción fiscal para los citados fines de revisión de declaraciones.

Para Garabet Masmain, la extinción de las facultades de las autoridades para actuar, no puede ser interrumpida; lo cual constituye un principio de seguridad jurídica para los particulares; ya que éstos, el término de cinco años, tendrán la certeza de que la autoridad fiscales no podrán ya ejercitar las facultades a que él mismo se refiere, cualquiera que sea el Estado que guarde el procedimiento haya culminado con la resolución respectiva, si esta no se hubiere iniciado y aún en el caso de dicho procedimiento haya culminantes de concluir el plazo ya indicado de cinco años. (74)

(74) Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones contables y Administrativas. año: 1987, pág.

Algunas leyes tributarias atribuyen a las autoridades fiscales la facultad de determinar o liquidar un crédito fiscal. - EN estos casos, el Código Fiscal de la Federación dispone, que los sujetos pasivos deben informar a las autoridades de la realización de los hechos que hubieran dado nacimiento de la obligación tributaria y los pertinentes para la liquidación del crédito, en los términos que establezcan las disposiciones relativas, y en su defecto, por escrito dentro de los quince días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal; y de los responsables solidarios deben proporcionar a solicitud de las autoridades, la información que tengan a su disposición.

Con objeto de tutelar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales, por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, el Código Fiscal y las Leyes tributarias, conceden facultades investigadoras y verificadoras a las autoridades fiscales. Dentro de esas facultades se incluyen las de practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los causantes, etc. Esas facultades se extinguen en el plazo de cinco años, por caducidad; excepción hecha de las facultades investigadoras que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al Art. 67, del Código Fiscal de la Federación, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate.

La sala superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido Jurisprudencia respecto al momento en que surten sus efectos la notificación de la autoridad administrativa:

Fallo: EL Art. 135, del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones surten sus efectos el día siguiente hábil en el que fueron hechas. Este precepto es aplicable a toda clase de notificaciones hechas en el procedimiento administrativo de ejecución y conforme al mismo artículo la notificación surge a la vida Jurídica, cuando ha surtido sus efectos; por tanto en el caso de que la notificación de un crédito se efectúe el último día del plazo de cinco años de que goza la autoridad para ejercer sus facultades, debe considerarse que se produjo la caducidad de la misma, toda vez que conforme al precepto citado, al surtir sus efectos la notificación al día siguiente hábil, para entonces ya se habrá consumado el plazo de la caducidad. (74)

[74] Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, México, Editorial: Ediciones Contables y Administrativas, año 1987, pág.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

La prescripción, está fundada en el simple transcurso del tiempo, pero mientras ésta opera sobre obligaciones, la caducidad origina la pérdida de un derecho, la facultad para deducir una acción, ya sea impidiendo su promoción, o la continuación del procedimiento. La prescripción debe constar en una Ley, -- mientras que la caducidad es de naturaleza procesal:

Fallo: La Procuraduría Fiscal de la Federación, indica que la resolución impugnada debe apreciarse tal y como aparece aprobada ante la autoridad Fiscal y en virtud de que la caducidad no fue alegada en la fase oficiosa, no debe tomarse en cuenta dicha argumentación. La Sala estima que no está en lo justo la Procuraduría Fiscal de la Federación, ya que de conformidad con el segundo párrafo del Art. 375, del Código Federal de procedimientos Civiles, de la caducidad a que se refiere la Fracc. IV, del Art. 373 del mismo cuerpo legal, opera en pleno derecho del término, esto quiere decir que se trata de una norma procesal que opera del pleno derecho y, por lo tanto, sin necesidad de gestión de las partes. La caducidad debe declararse cuando -- transcurra, el plazo señalado por el Art. 373. (75)

Sin embargo a lo dicho anteriormente, la prescripción y la caducidad tienen los mismos efectos jurídicos y así puede decirse que al consumarse la prescripción en favor de los particulares, se extingue su obligación de pagar sus adeudos fiscales y, correlativamente, caducó la acción del fisco para liquidar los créditos a favor o hacerlos efectivos. Y así, también, el fisco se libera por prescripción a su favor, del deber de devolver a los particulares las cantidades que indebidamente le hubieran pagado por error y habrá caducado la acción de devolución de esos pagos de quienes los hicieron y no presentaron su reclamación dentro -- del término que marca la Ley.

El Art. 67, del Código Fiscal de la Federación, dispone que los particulares podrán solicitar que se han extinguido las facultades de las Autoridades para determinar o liquidar un crédito fiscal.

La caducidad por tanto, afecta como ya lo hemos visto a la facultad de la autoridad para determinar o liquidar un crédito fiscal y en cambio, la prescripción es oponible a los créditos fiscales ya determinados. Así pues, hay caducidad de las facultades, señalar las bases de liquidación o fijarlas en cantidad líquida; para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales; así como de las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones.

Como puede verse, la caducidad impide que la autoridad determine existencia de una obligación fiscal, la liquide o la fije en cantidad líquida. La prescripción no tiene ese efecto, ya que ésta aparece respecto del crédito fiscal no pagado. La caducidad, dicho en forma sencilla, afecta básicamente a las facultades de revisión de las autoridades fiscales; la prescripción afecta las facultades de cobro de las mismas por el transcurso del tiempo.

La prescripción y la caducidad operan por el transcurso del tiempo, por lo que es común confundirles y no identificarles; sin embargo, es posible hacer la distinción, tanto por lo anteriormente expuesto, como por el hecho de que la caducidad no se interrumpe sino que solo se suspende y en cambio, la prescripción si es susceptible de interrupción y de suspensión. Esta diferencia se encuentra legalmente contenida en los Arts. 146 y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Hemos visto que el transcurso del tiempo influye en la consumación de la caducidad, por lo que desde luego, es indispensable que la ley nos permita conocer los datos para iniciar la cuenta del tiempo respectivo; datos que nos proporciona el Art. 67, del Código Fiscal y que a continuación transcribiré:

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 extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I.- Se presentó o debió de presentarse la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquéllas 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 aquel en que se presenten 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 presentarse la declaración o aviso que corresponde a una contribución que no se calcula por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

El plazo que se refiere este artículo 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 alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años que se computará al presentarlas; en este último caso el plazo se computará al 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 esta no sea requerida el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las

declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos-- provisionales.

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

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

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

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

En virtud de que este término está sujeto a suspensión y no a interrupción, conviene aclarar esta situación, Que el término de caducidad, no está sujeto a interrupción - solo a suspensión, significa que el plazo una vez iniciado sigue corriendo, suceda lo que suceda; o sea que la actividad tanto de las autoridades fiscales como de los contribuyentes, no influye en el plazo que sigue corriendo; pues tratándose de caducidad, las gestiones escritas o no escritas de autoridades o de particulares solamente se suspenden y el plazo que se tenía continua corriendo.

En otras palabras, la autoridad tiene la facultad de determinar créditos fiscales, señalar las bases para su liquidación, determinar créditos fiscales, señalar las bases para su liquidación, determinar, determinar la existencia de obligaciones fiscales y para imponer sanciones, en un plazo de cinco y si en dicho plazo, el ejercicio de sus facultades no culminan en una resolución que contenga los efectos indicados, se extinguen sus facultades, sin importar las fechas de los actos realizados ni la cuantía de estos; pues, la caducidad, como vemos, solamente es susceptible de suspensión.

En el supuesto de que consumada la caducidad, la autoridad fiscal, determine un crédito fiscal, no significa que la resolución sea automáticamente ilegal, porque la caducidad no opera de pleno derecho, sino que será necesario, como vimos - anteriormente, invocarla, por lo que el contribuyente afectado debiera hacerla valer con algún medio de defensa adecuado - para ello.

7. Resumiendo, la caducidad se consume; esto es, iniciado, - el plazo, éste seguirá corriendo hasta su consumación. Lo único que retrasa la consumación, es que la autoridad dentro del plazo respectivo, emita una resolución en la que se determine la existencia de una obligación fiscal; señale las bases para su liquidación, la fije en cantidad líquida o imponga una sanción por infracción y desde luego, que la resolución se notifique en tiempo, al interesado.

Las anteriores reglas tienen una excepción, que consiste en el caso de que las autoridades fiscales, ejerzan en tiempo la resolución; esto es, antes de la consumación del plazo -- de la caducidad, y si dicha resolución quedara sin efectos como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución que ponga fin a la controversia.

Lo antes expuesto, es una disposición legal, primero favorece al fisco y segundo, presente el aspecto de la caducidad, cuyo plazo de consumación corre dos veces; una que se -- contempla en el caso en el ejercicio de las facultades de revisión que originan la resolución que queda insubsistente y otra a partir de la resolución que pone fin a la controversia que el contribuyente planteó en el medio de defensa legal elegido para combatir la primera resolución. Nótese que en estos casos, se trata de una declaración de insubsistencia de las resoluciones por razones de forma, más no de cuestiones - de fondo.

Las dos figuras que estamos estudiando (la prescripción y la caducidad) tienen la eficacia de medios de defensa de los contribuyentes; porque usadas de esa manera, conducen a la eliminación de responsabilidades a cargo de los mismos, aunque la prescripción también favorece al fisco federal.

Con anterioridad se vió, que tanto en uno como en otro caso, los créditos fiscales afectados por la prescripción o por la caducidad, no son automáticamente ilegales, ya que el contribuyente que se encuentre en esta situación, es necesario que haga valer en Vía de acción o de excepción, la prescripción o la caducidad, según proceda, en defensa de sus intereses.

En Vía de acción, procede hacer valer estos supuestos (prescripción y caducidad), cuando sin que se haya determinado crédito fiscal, transcurrió el plazo legal para determinarlo (caducidad) o bien, cuando notificado un crédito fiscal la autoridad se olvida de hacerlo efectivo, también dentro del plazo legal (prescripción)

EN este evento, puede pedir el particular que se declare la prescripción del crédito fiscal no cobrado, y también puede pedir que se declare la caducidad de las facultades de las autoridades para determinar un crédito fiscal no determinado oportunamente. Entiéndase que ello sucede por decisión del particular, que ante las circunstancias en su caso, ejercita de mutuo propio la acción.

En cambio, en vía de excepción, se hace valer la prescripción o la caducidad, cuando es la autoridad la que pretende cobrar un crédito fiscal que ha prescrito o bien cuando caducan sus facultades para la determinación de un crédito fiscal y éste lo determina y lo notifica al contribuyente.

En este caso, el particular se opone a la acción del fisco, haciendo valer la prescripción o la caducidad según proceda.

CONCLUSIONES.

C O N C L U S I O N E S .

Como hemos podido darnos cuenta en el presente trabajo en la prescripción en Materia Fiscal en el plazo para que no pueda efectuarse esta. lo que pretendo es que se elimine el concepto de Interrupción por cada gestión de Cobro de la autoridad.

Para que de esta forma pueda darse la prescripción también propongo quitar el párrafo en el que el artículo menciona que la prescripción se interrumpe también por el reconocimiento expreso o tácito. El artículo debe quedar de la siguiente manera:

"El crédito Fiscal se extingue por prescripción, en el término de cinco años".

"El término de la prescripción inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos".

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

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

Como nos podemos dar cuenta, mi posición es la de cambiar el sentido de este artículo, con el fin de hacerlo más justo y equitativo.