



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales

" ARAGON "

**LA PRESCRIPCION
EN LA DETERMINACION
DEL CREDITO FISCAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

MIGUEL A.S. AVILA CANTILLO

ENEP



TESIS CON

San Juan de Aragón, Edo. de Méx.,

1993



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.

INDICE

1.-	Introducción.....	1
1.-	LA RELACION JURIDICA.....	1
1.1	La relación jurídico tributaria.....	2
1.2	La obligación fiscal y tributaria.....	5
1.3	Los sujetos de la obligación tributaria.....	9
2.-	NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL.....	20
2.1	Teorías respecto al nacimiento del crédito fiscal... 21	21
2.2	La legislación nacional respecto al crédito fiscal.. 23	23
2.3	La extinción del crédito fiscal.....	27
3.-	EJECUCION DEL IMPUESTO.....	37
3.1	Determinación del impuesto.....	38
3.2	Liquidación del impuesto.....	43
3.3	Recaudación del impuesto.....	45
4.-	LA PRESCRIPCION EN RELACION A LA DETERMINACION DEL IMPUESTO.....	49
4.1	La regulación legal de la prescripción y la caducidad.....	62
4.2	Criterios de la administración fiscal.....	66
4.3	Necesidad de regular la prescripción de los créditos fiscales cuando son determinados por la autoridad... 72	72
	CONCLUSIONES.....	79
	BIBLIOGRAFIA.....	86

INTRODUCCION

Al observar las resoluciones administrativas emitidas por la Subprocuraduría Fiscal Regional Pacífico-Centro, en el sentido de no conceder la prescripción de créditos fiscales, a aquellos contribuyentes que interpusieron como medio de defensa ante el fisco, el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, mediante el cual solicitan la prescripción de créditos fiscales, determinados mediante liquidación, la cual se realiza en cierta época y se notifica al contribuyente con un retraso injustificado por parte de la autoridad fiscal, no se les otorga la prescripción, porque según argumenta la autoridad defensora del fisco, que no opera la prescripción, por virtud de no haberse iniciado el cómputo para la extinción de los créditos fiscales.

En otras palabras, en el lapso que comprende desde que un crédito fiscal es determinado a través de una liquidación, hasta su oportuna notificación al contribuyente, llegan a transcurrir incluso hasta varios años sin que se tome en cuenta el tiempo transcurrido que favorezca al contribuyente respecto a su deuda con el fisco, lo que desde mi punto de vista, es una laguna en la ley, por no prever algún cómputo de tiempo para conceder la prescripción de créditos fiscales durante el periodo antes mencionado.

Por lo cual considero pertinente abordar este interesante

tema para desarrollar la presente tesis; porque, si bien es cierto que es una obligación contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en forma proporcional y equitativa, también es una obligación para el fisco, el notificar oportunamente las deudas que tengan los contribuyentes, y considero que si se liquida un crédito fiscal y se demora la notificación del mismo, la sanción para el fisco debe ser perder el derecho a exigir el pago de esa contribución por el simple transcurso del tiempo.

En la presente tesis, también se entrará al estudio de temas relacionados con la obligación fiscal y tributaria como parte de la relación jurídica y lo que varios autores manifiestan sobre estos conceptos, pudiéndose observar que existen diversos criterios a este respecto. También se conocerá quiénes son los sujetos que intervienen en esta relación jurídica. Se analizarán las teorías que tratan el nacimiento de crédito fiscal y su vinculación en nuestra Legislación Nacional, así como las formas de extinción del crédito fiscal. Finalmente y antes de abordar el principal tema de esta tesis, se verá la ejecución del impuesto a lo que sigue posterior al nacimiento de crédito fiscal, es decir, los pasos que van de la determinación hasta la recaudación del crédito fiscal.

C A P I T U L O I

LA RELACION JURIDICA

1. LA RELACION JURIDICA.

1.1. La relación jurídica tributaria.

En el Derecho Fiscal, frecuentemente se confunden los términos Relación Jurídica Tributaria, con Obligación Tributaria, y más aún si en vez de "Tributario", se menciona en su lugar "Fiscal".

Así que lo primero que hay que desentrañar, es identificar y diferenciar a tales términos, que se prestan a equivocaciones, mismas en que incurren muchos tratadistas al utilizarlos indebidamente como sinónimos o equivalentes.

El autor Delgadillo Gutiérrez, explica que "... la relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario, se conoce con el nombre de relación jurídico tributario".

"La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria". (1)

Para precisar los conceptos Relación Jurídica y Obligación, se tiene que partir de la presencia de una norma jurídica que tendrá aplicación en el momento en que se dé un hecho o situación prevista en el presupuesto normativo, el cual produce las consecuencias jurídicas que se le imputarán a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia.

Esto quiere decir, que al realizarse el presupuesto normativo, se generan los derechos y obligaciones previstos, creándose así una relación jurídica entre los sujetos que la misma norma establece, por lo cual se puede afirmar que la relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Se desprende de lo anterior, que la relación jurídica tributaria es un todo y la obligación tributaria es tan sólo una

(1) DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. Ed. Limusa. 3a. Ed. pág. 97.

de sus partes, y en eso radica la diferencia.

Sin embargo, a mi manera de ver, el término "relación Jurídica tributaria", tiene una conceptualización reducida respecto al término "relación jurídica fiscal". Esto es así, porque lo tributario se refiere exclusivamente al pago de las contribuciones, en tanto que lo fiscal comprende, además del pago de las contribuciones, a todas las restantes vinculaciones que se establecen entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, como son: La presentación de avisos, la solicitud de devolución de contribuciones, la solicitud de autorizaciones para realizar diversas situaciones de carácter fiscal previstas por los diversos ordenamientos fiscales, las consultas, la orientación, la asesoría y la asistencia fiscal proporcionada al contribuyente, etc..

En conclusión de lo anterior, se puede afirmar que la relación jurídica tributaria es lo específico, y la relación jurídica fiscal es lo genérico, toda vez que la conceptualización del segundo término tiene un alcance y abundamiento mayor que el primero, que simplemente se refiere al pago de las contribuciones.

Una vez que se tiene establecido lo precedente, se puede penetrar al estudio de a qué dá origen la relación jurídica tributaria y la relación jurídica fiscal.

1.2 La obligación fiscal y tributaria.

Tanto la obligación fiscal como la obligación tributaria, tienen su origen en la ley, pero para su cabal existencia necesitan previa y forzosamente que se dé la relación jurídica, como se ha visto en el punto anterior. Pero ¿Qué es una y qué es la otra?

Si se parte del concepto de obligación, según los tratadistas de Derecho Civil, generalmente se encontrará compuesta la obligación por los sujetos acreedor y deudor, en la que uno tiene los derechos y la otra los deberes, por la relación jurídica en la que intervienen los sujetos activo y pasivo, por el objeto y por la afectación patrimonial o moral; se tiene al respecto la siguiente definición: "Tradicionalmente se ha definido a la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual, una persona denominada deudor se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra llamada acreedor". (2)

Ahora bien, aplicando los elementos de la obligación en esta materia, resulta ser el acreedor el fisco y el deudor el contribuyente; la relación jurídica se establece con respecto a las disposiciones normativas; el objeto es el presupuesto de hecho previsto por la ley; la afectación patrimonial o moral

(2) ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las obligaciones. Ed. Porrúa. México 1989. pág. 7

consiste en el pago de contribuciones o en la ejecución o abstención de actos, así como en aceptar o soportar actos que realice el otro sujeto. Es decir, lo que se pretende definir es que las obligaciones tributarias son las de dar, mientras que las obligaciones fiscales son las de hacer, no hacer, tolerar o permitir.

Para Margáin Manautou, la relación tributaria es lo que para mí entiendo como la relación jurídica fiscal, en tanto que la obligación tributaria coincide con mi apreciación circunscribiéndola como "la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación". (3)

También existen otras ideas similares con respecto a las denominaciones de obligación tributaria y obligación fiscal. Hay quienes las llaman obligación fiscal a ambas, pero las distinguen a las obligaciones de dar, con la palabra "sustantiva", o sea, son obligaciones fiscales sustantivas, y para las obligaciones de hacer, no hacer, tolerar o permitir, les nombran obligaciones fiscales formales. Así lo concibe Rodríguez Lobato. (4)

Otros, como Sergio Francisco de la Garza, hacen una mezcla con los términos que puede crear confusión, cuando manifiesta que

- (3) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. México 1991. pág. 292.
- (4) CFR. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México 1990. pág. 109.

la relación jurídica tiene la naturaleza de una obligación, a esa obligación le llama relación tributaria y a la relación que implica, le nombra obligación tributaria que al mismo tiempo le denomina obligación tributaria principal u obligación tributaria sustantiva, porque consiste en la obligación principal de dar, es decir de pagar tributo. Sin embargo agrega, que existen otros presupuestos de hecho que originan otras relaciones tributarias accesorias o independientes de la relación tributaria o principal, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. En este caso se refiere a las obligaciones de hacer, no hacer, tolerar o permitir a las cuales les llama como relaciones formales o procesales, pero también de índole tributaria, y que pueden existir independientemente de la relación tributaria principal o existir éstas, sin existir aquéllas. (5)

Cabe mencionar a Berliri, quien delimita con precisión el concepto de obligación tributaria, distinguiendo los términos obligación, deber, sujeción, derecho de crédito y derecho potestativo, respecto de los cuales, y sin entrar al profundo análisis de su teoría, se desprende que se trata de una obligación cuando la prestación que se tengan los sujetos de la relación, sea de índole patrimonial, y que en caso contrario será un deber, por tener un objeto distinto al pago de una suma de dinero, siendo calificado como un simple deber administrativo. En tanto que la sujeción, va en función a la potestad o al

(5) CFR. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 1975. pág. 447.

derecho potestativo indicando que frente a la potestad no hay otro sujeto que se encuentre en una situación jurídica particular en tanto que frente al derecho potestativo, hay siempre otro sujeto que se encuentra en una situación jurídica especial consistente en tener que soportar o respetar las consecuencias que deriven del poder jurídico. De esto resulta que la diferencia entre derecho de crédito o derecho potestativo y potestad, sea que en los primeros existirá un sujeto sometido que está constreñido a soportar y en el segundo, el titular de la potestad se halla ante la masa indiscriminada de los otros sujetos. (6)

En conclusión de este punto, a mi modo de ver, para qué internarnos en un maremagnum de conceptos, distinciones y designaciones que pueden crear una gran complejidad, si sencillamente se puede establecer que la obligación fiscal es lo general en las relaciones jurídico fiscales, en tanto que la obligación tributaria es lo particular. En este mismo orden de ideas, se puede afirmar "que toda obligación tributaria tiene carácter fiscal, pero no toda obligación fiscal tiene carácter tributario". (7)

Por lo tanto, la obligación fiscal es "el vínculo jurídico que se da entre el fisco y el gobernado, por medio del cual, éste

- (6) CFR. BERLILI, ANTONIO. Principios de Derecho Tributario. Ed. Derecho Financiero. Vol. II. pág. 82 a 87.
- (7) MARTINEZ VERA, ROGELIO. La Evasión de las Obligaciones Fiscales. Colegio Superior de ciencias Jurídicas. México 1985. pág. 20.

debe dar, hacer, no hacer o tolerar en favor de aquél en los términos previstos por la ley fiscal".

"La obligación tributaria por su parte se conceptúa como el vínculo jurídico por el cual, el sujeto pasivo debe entregar una suma de dinero o determinados bienes al sujeto activo, en la forma y términos previstos por las leyes tributarias". (8)

1.3 Los sujetos de la obligación tributaria.

Lo siguiente es discernir quiénes son los sujetos que intervienen dentro de la obligación tributaria, y en general en toda obligación fiscal así como en las relaciones jurídicas fiscales.

Es bien sabido que las partes o elementos de la obligación, son el acreedor y el deudor, los cuales pueden integrarse ya sea singular o pluralmente respecto del número de individuos que lo compongan. Esto mismo llevado al campo de lo fiscal, también se van a encontrar el acreedor y el deudor que corresponden a sujeto activo o fisco, y a sujeto pasivo o contribuyente respectivamente.

Es en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en donde se establece que el (8) Idem.

único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado y no se contempla a ninguna otra persona individual o en conjunto que tenga ese carácter de acreedor fiscal. Así como lo manifiesta Martínez Vora, resulta evidente que este Estado se integra por tres entidades que pueden concurrir al mismo tiempo a imponer contribuciones a los particulares, pues Constitucionalmente se contemplan a la Federación, a los Estados y a los Municipios como parte de ese acreedor que es el Fisco. (9)

Sin embargo, respecto de la Federación, Estados y Municipios, cada uno tiene un ámbito de aplicación gradual y con determinadas facultades, teniendo la Federación mayores atribuciones en tanto que a los Estados y Municipios les competen otras atribuciones que no le están constitucional y expresamente conferidas a la Federación, es decir, que son potestad de los Estados y Municipios o que les están reservadas a ellos.

El Estado en ejercicio de sus atribuciones, tiene la facultad de imponer, determinar, liquidar y cobrar las contribuciones a lo cual se le puede designar como Poder tributario, y el mismo se divide en Poder de Imposición y Poder de Determinación, Liquidación y Cobro de las Contribuciones.

El Poder de Imposición puede ser 1) De Soberanía Tributaria ó 2) De autonomía Tributaria. Es de Soberanía Tributaria cuando

(9) Idem. pág. 28.

el Poder para crear las disposiciones tributarias recae en la Federación, según el artículo 73 fracción VII de la Constitución. Es de Autonomía Tributaria cuando existe la posibilidad de que la creación de las disposiciones tributarias sean las que les están reservadas a los Estados. En cuanto que los Municipios carecen tanto de Soberanía como de Autonomía Tributaria, porque aunque pueden administrar libremente su hacienda, las contribuciones son fijadas por su propia entidad federativa.

El Poder de Determinación, Liquidación y Cobro de las Contribuciones, puede ser: 1) De Potestad o Competencia Tributaria Absoluta u Originaria, ó 2) De Potestad o Competencia Tributaria Relativa o Delegada. En el primer supuesto se pueden encontrar tanto a la Federación, como a los Estados y Municipios, porque es por virtud de la Carta Magna en la que se basan para determinar liquidar y cobrar las contribuciones, así como para exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria. En cambio, en la segunda hipótesis, sólo se ubican los organismos fiscales autónomos que pueden determinar, liquidar y cobrar determinadas contribuciones, pero carecen de esa facultad coactiva de la que gozan los anteriores. Todas estas concepciones son originadas por Martínez Vera. Esta parte es un punto que puede estar a discusión, ya que habrá quienes argumenten que los organismos parafiscales o fiscales autónomos, si están dotados de la posibilidad de exigir coercitivamente el pago de los adeudos que con ellos se tengan; tal es el caso del

I.M.S.S. o el INFONAVIT. Sin embargo, estoy de acuerdo con Martínez Vera, pues considero que no deben tener esa facultad que debe ser exclusiva del Estado. El hecho que esos organismos parafiscales cuenten con esa facultad, es por virtud de las leyes que los crearon y los contienen, así que no voy a internarme a este aspecto que no es materia de esta Tesis, limitándome sólo a hacer este señalamiento.

En resumen, las atribuciones exclusivas de la Federación, tienen su origen en el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución, en el cual se enumeran determinadas fuentes impositivas así como puede establecer leyes fiscales por virtud del pacto federal y de la delegación de facultades que le hicieron en su favor los Estados en 1942, consignado en el mismo artículo. En tanto que son de la competencia de los Estados, por exclusión todas aquéllas áreas impositivas que no sean facultad de la Federación. Mientras que los Municipios, como ya se mencionó pueden determinar, liquidar y cobrar las contribuciones y hasta exigir su cumplimiento, pero es el Estado al que pertenezcan, quien se encarga de establecerlo.

Ahora, con respecto al deudor fiscal, se tiene que "Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto". (10) Sin embargo, este concepto es sumamente reducido, limitándose a la mera obligación tributaria, y así como

(10) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa. México 1991. pág. 54.

Flores Zavala, hay bastantes autores que incurren en el error de encuadrar al sujeto pasivo con la única obligación de pagar las contribuciones. No estoy de acuerdo, porque entonces ¿Qué ocurre con las demás obligaciones fiscales? En virtud de que la obligación implica el cumplimiento de dar, hacer, no hacer, tolerar o permitir, la mayoría de los autores, sólo vislumbran el cumplimiento de la obligación con un dar, o sea, pagar las contribuciones, o lo que es lo mismo, cumplir con la obligación tributaria. Por eso considero que el mejor concepto que se puede dar de sujeto pasivo, es el que ha vertido Martínez Vera al expresar que es "aquella persona o entidad que de acuerdo con la Ley, debe adoptar en favor del sujeto activo una forma de conducta determinada, que puede consistir en dar, hacer, no hacer o tolerar". (11)

Como se ha podido observar, el sujeto activo es invariablemente el Estado a través del fisco, pero ahora ¿En quiénes puede recaer la calidad de sujeto pasivo? Son varios los autores que han respondido esta pregunta, pero yo voy a tratar este punto resumiendo los argumentos expuestos por diversos autores, acopiando mi propia síntesis.

El Sujeto Pasivo puede ser:

a) La Federación, Estados y Municipios: Serán sujetos pasivos de la obligación fiscal, cuando realicen alguna

(11) MARTINEZ VERA, ROGELIO. Op Cit. pág. 33.

actividad distinta que no esté investida de sus funciones de ente público y soberano, es decir, se ubiquen como si fueran particulares, ya que nuestra legislación y jurisprudencia, admiten con respecto al Estado, que tiene una doble personalidad, una de ente público investido de poder y soberanía para imponer a los particulares su voluntad, y también puede actuar despojado de sus atributos y entra al comercio jurídico con los mismos particulares para hacer transacciones y convenios en el mismo plano que ellos, ésto es, que se relaciona con los particulares no imponiendo su voluntad, sino buscando el concurso de voluntades, como dice Flores Zavala. Puede consultarse en los artículos 10. del Código Fiscal de la Federación o el 30. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo relacionado con los supuestos en que éstos pueden ser sujetos pasivos.

b) Los organismos públicos descentralizados: Así como los anteriores también las paraestatales y demás entidades públicas descentralizadas como Petróleos Mexicanos, la Universidad Nacional Autónoma de México, los Ferrocarriles Nacionales de México, etc., tendrán que cumplir con las obligaciones fiscales que dispongan la leyes. Al respecto, véase el mismo artículo 30. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Las personas morales: Serán sujetos pasivos, las sociedades y asociaciones mercantiles y civiles, las

instituciones de crédito, según el artículo 5o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y las que enumera el artículo 70 de la misma Ley.

Cabe aclarar que tanto la Federación, Estados y Municipios, así como los organismos públicos descentralizados, encuadran como personas morales según dispone el artículo 23 del Código Civil para el Distrito Federal, vigente; se ha hecho esta separación, para poder explicar mejor a los sujetos pasivos de la obligación fiscal.

d) Las personas físicas: Todas las personas físicas serán considerados como sujetos pasivos, de conformidad con el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación.

Si se parte del punto de vista del Derecho Civil, hay quienes pretenden adecuar estas concepciones a la materia fiscal, en lo que se refiere a la capacidad jurídica del sujeto, en el que civilmente su actuación es válida si poseen tanto la capacidad de goce como de ejercicio, lo que no acontece fiscalmente, ya que es suficiente con la primera para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pero con ciertas limitaciones, como por ejemplo en el caso de un incapacitado, para que él pueda realizar determinados actos o la autoridad pueda efectuarlos en él, debe intervenir su representante legítimo.

A parte de lo anterior, también se han de analizar otros atributos que pueden influir para adquirir el carácter de sujeto pasivo, como son: El Sexo, el Estado Civil, la Religión, y la Ocupación, Arte, Oficio o Profesión, que en nuestro sistema fiscal no tiene relevancia que el sujeto pasivo sea hombre o mujer, casado o soltero, laico o no, para contribuir o estar exento, ya que en todos los supuestos mencionados, siempre serán sujetos pasivos de la obligación fiscal, aunque estén considerados como no contribuyentes, es decir, estén exentos de la obligación tributaria, por que así lo dispongan las leyes fiscales. Pero existen otros atributos que si intervienen como lo es la Edad, que como se mencionó anteriormente, aunque en Derecho Civil es una causa de invalidez cuando un menor de edad realiza algún acto jurídico, en Derecho Fiscal, puede ser sujeto pasivo que actúa a través de su representante legal. La Nacionalidad, es otro atributo importante; el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece que:

ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Si bien es cierto que la disposición arriba transcrita de la Constitución prevé que es una obligación de los mexicanos, también se incluyen a los extranjeros, ya que por una parte, la Constitución misma no se refiere a que tal obligación

es exclusiva de los mexicanos, ni prohíbe que los extranjeros tributen en México, cuando éstos tengan su fuente de ingresos o tengan su establecimiento o domicilio fiscal en territorio nacional, por el contrario, son razones por las que deben cumplir con sus obligaciones fiscales. Por otro lado, el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, Tratado Internacional suscrito entre otros países por México, prevé que los extranjeros están obligados a cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Y un atributo más, es el Domicilio que sólo influye para ubicar la residencia o el establecimiento del contribuyente y delimitar la competencia del lugar al que le corresponda contribuir. Son los artículos 10 del Código Fiscal de la Federación y el 2o. y 3o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los que precisan este aspecto de Domicilio Fiscal y Establecimiento Permanente del contribuyente. Todo el anterior análisis que he hecho, fue obtenido de lo vertido por Flores Zavala en su libro. (12)

Por último, también se le ha clasificado por la responsabilidad que puede llegar a estrechar una persona con el fisco, es decir, que los tratadistas han expresado que en ocasiones es una persona distinta la que cumple con las obligaciones tributarias, adoptando con ello el carácter de sujeto pasivo, lo cual se traduce en la existencia de un

(12) CFR. FLORES ZAVALA, ERNESTO. Op Cit. pág. 70 a 89.

individuo que realiza el hecho generador o se ubica en el supuesto del hecho imponible, previsto por la ley fiscal, y es otra persona la que efectúa el pago de la contribución, a cada uno de ellos se les ha designado como sujeto pasivo y como responsable, respectivamente, para evitar confusiones, aunque en verdad ambos llegan a ser deudores y ambos se hacen responsables, lo que los distingue es, que uno es sujeto pasivo por deuda propia y el otro es sujeto pasivo por deuda ajena.

A este sujeto pagador de la contribución, o sea, el sujeto pasivo por deuda ajena, se le ha llamado de muy diversas maneras: agentes de recaudación, agentes de retención, retenedores, terceros, responsables, solidarios, sujetos pasivos con responsabilidad indirecta, sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, deudores solidarios, etc., como quiera designársele, este sujeto sustituye al otro cumpliendo con la obligación tributaria, pero es muy importante hacer notar que esta figura de la que he hablado, interviene plenamente en las relaciones jurídico tributarias, pero es limitado en la injerencia de las obligaciones fiscales, ésto es, que los responsables solidarios tienen un ámbito de actuación reducido en las obligaciones de hacer, no hacer, tolerar o permitir. Y aunque Flores Zavala manifieste que en lo referente a la Responsabilidad, existen varios tipos, yo sólo prefiero manejar los dos de que he hablado, por la razón de no complicar más aún la conceptualización y terminología de ésta tan difícil materia.

En conclusión, el sujeto Activo es el Estado a través del Fisco y el Sujeto Pasivo es el Contribuyente, pudiendo ser persona física o moral y nacional o extranjera, por deuda propia o ajena.

C A P I T U L O I I

NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL

2. NACIMIENTO DEL CREDITO FISCAL.

2.1. Teorías respecto al nacimiento del crédito fiscal.

Pueden existir diversos criterios y teorías respecto al nacimiento del crédito fiscal, inclusive el concepto legal puede ser diferente a lo expresado por los tratadistas en quienes tampoco existe un consenso al respecto.

Sergio Francisco de la Garza, expone en su libro que diversos autores señalan que las obligaciones en general pueden tener tres fuentes, las cuales son: la Ley, sin conexión a ningún hecho jurídico; la Ley unida a la realización de un hecho generador previsto por ella y distinto a la voluntad de obligarse y la voluntad del sujeto dirigido a producir el nacimiento de una obligación. (1)

(1) CFR. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. México 1990. pág. 545.

De las premisas anteriores, la más sólida y aceptada por muchos autores aplicado a nuestra materia, es la que indica que las obligaciones tributarias son obligaciones ex-lege, cuyo nacimiento requiere dos elementos: 1) la existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se genere una obligación tributaria a cargo de los particulares. 2) la realización en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley.

Esto se traduce en que el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco, según disponía el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación de 1938.

Por su parte Mayolo Sánchez Hernández, manifiesta que después que el Estado ha expedido una ley que cumple válidamente con los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación, y pone como ejemplo, si una disposición fiscal señala que quienes realicen actos gravados por la ley, deberán inscribirse en el Registro de Contribuyentes dentro de un plazo determinado, la persona cuya situación concreta encaja en la hipótesis prevista por la disposición fiscal habrá realizado el hecho generador y consecuentemente

habra dado lugar al nacimiento de la obligación. (2)

La relación jurídica fiscal será completada con el nacimiento de la obligación fiscal en la que se necesita de la conjunción de lo siguiente:

- 1.- La existencia de la ley que establezca el presupuesto de la obligación.
- 2.- La autoridad fiscal, y
- 3.- El sujeto pasivo.

Es decir, hasta que se materialice en la realidad la situación abstracta prevista en la ley, es cuando nace la obligación, o lo que es lo mismo, se ha causado la contribución a la que posteriormente tendrá derecho a exigir el Estado.

"En México, con el nombre de causación, y en España y Sudamérica con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que, al haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria".(3)

2.2 La legislación nacional respecto al crédito fiscal.

- (2) CFR. SANCHEZ HERNANDEZ, MAYOLO. Derecho Tributario. Cárdenas Editor y distribuidor. México 1988. pág. 241.
- (3) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op Cit. pág. 546.

El artículo 31 del Código Fiscal de la Federación de 1938, disponía:

"ARTICULO 31.- El crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

Después el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación de 1966, establecía:

"ARTICULO 18.- El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Luego enuncia otras situaciones correlativas.

En tanto que el actual artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación de 1981, señala:

"ARTICULO 4o.- "Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho percibir por cuenta ajena".

Como se habrá podido observar, se han puesto de manifiesto las diferentes formas de conceptualizar al crédito fiscal,

plasmado en los Códigos Fiscales de la Federación, vigentes en distintas épocas, en nuestro país.

La primera conceptualización reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliese en su Derecho Financiero, pues expresaba que la obligación tributaria nace, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal.

Desde mi punto de vista, esta es una definición muy acertada, por su aplicación tanto doctrinal como legal y hasta práctica. Aunque hay quienes no están de acuerdo en tal concepto, como es el caso de Luis Martínez López, quien alega que este código no puede separar como origen de los créditos fiscales situaciones jurídicas y de hecho, sino que debió tomar en cuenta la existencia de un acontecimiento regido por la situación legal o en otros términos un hecho jurídico, un acto gravable o imponible, agregando que esta definición es genérica. (4).

Ahora bien, el precepto consignado en el Código de 1966, separa en dos artículos, el 17 y 18, lo que antes se contenía en uno solo. El artículo 17 señalaba:

(4) CFR. MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. México 1959. pág. 101.

"ARTICULO 17.- "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Esto aunado a lo dicho sobre crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en un monto líquido que debe pagarse dentro de una fecha o plazo preestablecido.

A mí me parece un tanto escueto este nuevo concepto que varió con respecto al anterior, aunque sigue manteniendo puntos tales como el nacimiento del crédito fiscal es debido a la ejecución de las situaciones de "iure" o de "facto" contempladas por los ordenamientos fiscales.

Por último está el actual artículo 4o. del vigente código, del cual se puede decir que no se refiere exclusivamente a obligaciones tributarias o fiscales, sino que involucra a otras exigencias a que tenga derecho el Estado como son los adeudos de responsabilidad de sus servidores públicos aparte de las contribuciones, aprovechamientos y cualquier otro ingreso que deba percibir por cuenta ajena.

En cuanto al nacimiento del crédito fiscal, este concepto se apoya en el artículo 6o. del vigente código que establece:

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

Considero que las actuales redacciones de los artículos 4o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación, no son muy precisas como lo eran los anteriores, porque incluso, creo que las actuales disposiciones a pesar que procuran estar acordes a la realidad de este tiempo, se han empobrecido por su imprecisión. Tal vez una combinación de los tres conceptos sobre crédito fiscal, obligación y su nacimiento vertidos en los tres códigos mejore y complemente un adecuado precepto.

2.3 La extinción del crédito fiscal.

Por extinción del crédito fiscal debe entenderse la disolución de la relación jurídica y por consiguiente de la obligación que le debe el sujeto pasivo al sujeto activo, por virtud del cumplimiento de la obligación o por presentarse alguna causa que la ley prevé para que desaparezca la vinculación entre los sujetos.

En el Derecho Civil, las formas de extinción de la obligación son: Dación en pago, compensación, confusión de derechos, rescisión, revocación prescripción, pérdida de la cosa, remisión, nulidad, condición resolutoria, término extintivo, novación y transacción.

Sin embargo, en nuestra materia, no todas las formas de extinción del Derecho Civil tienen aplicación como formas de

extinción del crédito fiscal. En efecto, por virtud de tener la materia fiscal su fuente en obligaciones ex-lege, ello excluye a la rescisión y a la condición resolutoria, ya que estas formas de extinción sólo operan cuando las obligaciones contraídas tuvieron su origen en un contrato. Tampoco la novación y la transacción son formas de extinción en el Derecho Fiscal, porque no pueden los sujetos activo y pasivo por acuerdo de sus voluntades, alterar o negociar la obligación tributaria. En cambio, son aplicables las siguientes:

1).- El pago es la principal forma de extinción del crédito fiscal, "... el pago es el cumplimiento de la obligación por medio del cual queda satisfecho el derecho del acreedor y por consecuencia, el vínculo jurídico que se había creado, se extingue." (5) Cabe destacar que con el término "Pago" se estará haciendo referencia a la satisfacción de las obligaciones de dar, y será con el vocablo "cumplir" que se usará para significar la satisfacción de las obligaciones consistentes en hacer, no hacer, tolerar o permitir.

2).- La compensación es otra importante forma de extinción de la obligación tributaria, y ésta acontece en materia fiscal cuando el sujeto pasivo tenga algún saldo a favor derivado de una misma contribución pagada o resultante con anterioridad de las obligaciones tributarias contraídas con el sujeto activo. Esta

(5) MARTINEZ VERA, ROGELIO. Op. Cit. pág. 51

forma de extinción está contemplada en el vigente Código Fiscal de la Federación en su artículo 23.

3).- La condonación puede ser considerada como otra forma de extinción de las obligaciones tributarias, aunque no se refiere precisamente a las contribuciones sino a sus accesorios. La condonación sólo opera con las contribuciones excepcionalmente en los supuestos previstos en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación. Se pueden condonar los accesorios de las contribuciones como lo son las multas por infracción a los ordenamientos fiscales, tomando en consideración discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. La solicitud de condonación de multas, no constituirá instancia y la resolución que al respecto emita la autoridad fiscal no podrá ser impugnada por algún medio de defensa. La solicitud sólo dará lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se garantice el interés fiscal (art. 74 del Código Fiscal de la Federación).

4).- La revocación es una primordial forma de extinguir el crédito fiscal y es producto de la impugnación o medio de defensa interpuesto por el sujeto pasivo, en la cual la autoridad fiscal encuentra que el acto administrativo que le dio origen al crédito fiscal contiene algún vicio o falla legal, de forma o de fondo y procede revocar su resolución en la que haya determinado algún

crédito fiscal al contribuyente. En el Código Fiscal de la Federación se aprecia en los artículos 116, 117 y 118, los recursos que pueden interponerse y contra qué tipo de resoluciones o actos administrativos son procedentes. Cabe aclarar que como la revocación es un medio de impugnación conocido como recurso, sólo es operante a instancia o solicitud del afectado por una determinación y liquidación de un crédito fiscal, por tanto es improcedente la revocación de oficio.

5).- La prescripción es una muy importante forma de extinguir el crédito fiscal y es precisamente el motivo de la presente tesis, pero de ésta la trataré ampliamente en el último capítulo. Está relacionada con la caducidad de la que también se hablará posteriormente.

6).- El remate y la adjudicación de bienes es también otra manera de disolver la obligación tributaria, aunque ésta es una forma coactiva de hacer que el deudor cumpla con el pago de las contribuciones. Se presenta cuando el crédito fiscal no es pagado por el deudor y la autoridad fiscal inicia en contra del sujeto pasivo un procedimiento establecido en los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se secuestran o embargan bienes del deudor, concluyendo en remate y adjudicación de los mismos con lo cual el fisco se cobra el crédito fiscal, ya sea con los bienes o con el producto de su remate, de conformidad con los artículos 194 y 148 del Código

7).- La cancelación no es exactamente una forma de extinción del crédito fiscal, yo podría calificarla como provisional que puede hacerse definitiva cuando concurra alguna otra forma auténtica de extinción. Es el artículo 146 en su último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en donde se prevé que se cancelarán los créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios pero no se les libera de su pago. Esto significa que la cancelación es debida a incosteabilidad o incobrabilidad, ésto es, en el primer supuesto "... se presenta cuando el crédito adeudado es de poca cuantía y el fisco considera que gastaría más en el procedimiento de cobro que el beneficio económico que recibiría. La segunda causa, según el precepto legal se presenta cuando existe insolvencia probada tanto del deudor directo como del solidario. Existen disposiciones administrativas que regulan también la cancelación por incobrabilidad de aquellos créditos en los que no se localizó el deudor o responsable solidario".(6) Reitero que la cancelación no es una forma de extinción de la obligación, propiamente dicha, o como lo manifesté es provisional, porque puede estar cancelado el crédito, y si el mismo es pagado, no se tendrá derecho a la devolución, o si en caso de ser créditos incobrables, dejan de serlo por hacerse solvente el deudor o se localiza al sujeto

(6) Idem. pág. 66.

pasivo, el fisco podrá ejercer su acción de cobro, siempre y cuando no haya prescrito el crédito fiscal, lo cual se hace extinción definitiva.

8).- La dación en pago es otra forma más de extinción del crédito fiscal y se encuentra implícita en el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación, pues dispone que el Fisco Federal tiene "preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate", cuando se dé alguno de los casos que enumera el mismo artículo. Tácitamente se reconoce la dación en pago como forma de extinción del crédito fiscal, "porque el fisco acepta recibir en pago una cosa, en vez de la suma de dinero adeudada." (7)

9).- La nulidad también es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, como la revocación, pero ésta no es declarada por la misma autoridad fiscal, sino que es dictada por un órgano jurisdiccional. La nulidad invalida el acto administrativo que se presenta por vicios de forma o de fondo en la determinación de créditos fiscales, o en los actos administrativos ilegales, siendo el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación el que señala las causas de nulidad procedentes; y desde luego el Poder Judicial declarará la nulidad cuando proceda, siempre y cuando exista el ejercicio de la acción por parte del afectado.

(7) Id. pág. 66.

10).- El aviso de suspensión de actividades o cancelación del Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), es una forma en que también cesan sus efectos las obligaciones tributarias. Los tratadistas le llaman "Baja o aviso de baja", pero siendo acordes a las actuales disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 14 fracciones III y V, 21 fracción III, y 23, se le debe llamar como al inicio del párrafo, mencioné. Tanto la suspensión de actividades como la cancelación del R.F.C., una temporal y la otra permanente respectivamente, consisten en dejar de cumplir con las obligaciones tributarias adecuándose a los requisitos que estos artículos establecen. Hay que enfatizar que la suspensión o cancelación a que me refiero, pueden involucrar sólo a las obligaciones tributarias en un momento dado o también operar con las obligaciones tributarias y fiscales simultáneamente.

11).- La pérdida de la cosa o la imposibilidad de cumplir es una forma de extinción de la obligación tributaria, y esta situación se presenta cuando un contribuyente está en quiebra o concurso (trátase de persona moral o física respectivamente) y tiene adeudos con el fisco y con otros acreedores preferentes derivados de hipotecas, prendas, sueldos o salarios devengados, indemnizaciones laborales y hasta alimentos, por lo que el fisco tendrá que esperar a que los acreedores preferentes cobren sus créditos y si después de efectuado esto hubiera algún remanente, se cubrirá el adeudo fiscal hasta donde alcance, y en caso

contrario se extingue el crédito fiscal por resultar insolvente el contribuyente. Lo mismo sucede cuando lo que se paga al fisco es una cosa, como ejemplo, una cosecha, y ésta se pierde por razones climáticas o por algún desastre o catástrofe, entonces se extingue la obligación tributaria por pérdida de la cosa o por imposibilidad de cumplir por cuestiones ajenas al deudor fiscal.

12).- Así como el anterior, el caso fortuito o la fuerza mayor son formas de extinguir un crédito fiscal. "La SCJN ha considerado que como el tributo implica una obligación a cargo de los particulares, el caso fortuito o de fuerza mayor liberan al causante del cumplimiento de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio general de derecho que establece que a lo imposible nadie está obligado."(8)

13).- Finalmente la confusión de derechos, considero que es una de las últimas formas de extinguir el crédito fiscal, y que es una situación muy rara y aunque nuestra legislación fiscal no la contemple, escasamente se llega a dar que al propio sujeto activo, sea deudor y acreedor al mismo tiempo. Eso sí, habrá autores que no le dan cabida como forma de extinción, pero hay algunos ejemplos como el caso del propio fisco por tener trabajadores en su dependencia, les retiene el impuesto convirtiéndose en sujeto pasivo por deuda ajena y al mismo tiempo es el sujeto activo facultado legalmente para percibir las

(8) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op Cit. pág. 639.

contribuciones. Otro caso es el que expone Martínez Vera, cuando se comete el delito de contrabando y las mercancías que son decomisadas se les practica la clasificación arancelaria determinándoseles las contribuciones en materia aduanera causadas, la cual no se paga por ya ser las mercancías propiedad del Fisco Federal, utilizando la clasificación arancelaria como base para la imposición de multas al infractor.

14).- Me atrevo a incluir, además, una última forma de extinción del crédito fiscal, que ningún autor que consulté maneja ni conoce y que sin embargo, en la práctica diaria, aunque no muy frecuentemente, se llega a suscitar; esta catorceava forma de extinción la llamaría: Por autocorrección (en una declaración) derivada de una autodeterminación. Es esta una manera de extinguir el crédito fiscal que no se parece a ninguna otra, ni encuadra en todas las antes mencionadas. Acontece, cuando el propio contribuyente se autodetermina un crédito fiscal, y presenta su declaración con una cantidad a cargo, pero posteriormente al efectuar una autocorrección que hace variar sus ingresos o sus deducciones, o se dan cualquiera de los supuestos previstos por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, vigente, lo conlleva a presentar una declaración complementaria en la que corrige los datos presentados en su anterior declaración y como consecuencia puede resultar que el crédito fiscal que se había determinado, en realidad no sea tal, lo cual extingue un crédito fiscal, creado, por decirlo así, por la

voluntad del contribuyente.

Como se habrá observado, todas estas son formas de extinción del crédito fiscal en nuestra materia, las demás que sean aplicables en otras ramas del derecho, no lo son en el derecho fiscal.

CAPITULO III

EJECUCION DEL IMPUESTO

3. LA EJECUCION DEL IMPUESTO.

3.1 Determinación del impuesto.

Los tratadistas italianos, cuando se refieren a la actividad de la autoridad administrativa o de los sujetos pasivos en relación al aspecto tributario, le denominan "Accertamento". Hay traductores de libros italianos que utilizan el mismo vocablo italiano, aunque existen en España y Argentina tratadistas que utilizan los vocablos "Determinación" y "Liquidación" o incluso la palabra "Aplicación" para referirse a la fijación de los elementos inciertos de la obligación.

Según lo expresa Martínez Vera en una nota de pie de página de su libro "La evasión de las obligaciones fiscales", la palabra "accertamento" se dió a conocer en México a partir de la publicación en español de la obra "Instituciones de Derecho Financiero" de Mario Pugliese, editada en 1939 por la librería Porrúa. Por otro lado el término "accertamento" no tiene

traducción en nuestro idioma, pero significa algo así como atinar o acertar en lo relativo a la exacta determinación de un crédito fiscal.

Sergio Francisco de la Garza (1), expone en su libro que en el Código Fiscal de la Federación de 1967, se emplearon las palabras "determinación" y "liquidación" indistintamente, aunque la primera era para referirse a identificar la existencia del hecho generador y el segundo término era para hacer referencia a la actividad de cuantificación del crédito fiscal.

Nuestro actual Código, sólo habla de determinación al establecer en el artículo 6o. que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación y que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si fueren las autoridades fiscales las que deban hacer la determinación, los contribuyentes proporcionarán la información necesaria en los 15 días siguientes a su causación.

Con base en lo anterior, se puede hacer la siguiente pregunta ¿Para qué sirve la determinación? A lo que se responde, es para establecer la existencia del hecho generador y posteriormente fijar el monto del débito tributario, es decir,

(1) CFR. GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op cit. pág. 554.

que una vez que se ha establecido la relación jurídica fiscal y se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria, se precisa la realización del hecho imponible y después se requiere saber qué cantidad ha generado como contribución. Esto que he dicho, es propio, como resultado de la combinación de varios autores que lo manejan como Sergio Francisco de la Garza, Martínez Vera y otros.

Hay que recalcar un punto muy importante de lo hasta ahora expuesto, y es que la determinación es en sí únicamente la actividad consistente en establecer en los casos en concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación, sin precisar la suma cierta a pagar porque ello es el momento siguiente conocido como liquidación. Por lo tanto, no debe confundirse lo que en párrafos anteriores se ha manifestado, ya que se conjunta la determinación y la liquidación al mismo tiempo, lo cual tiene su origen en lo que actualmente establece nuestro Código Fiscal vigente, que no distingue a ambos términos.

Luego entonces, la determinación es el primer paso que se da en vías del cumplimiento de la obligación tributaria, por ser el acto en el cual el sujeto pasivo reconoce que ha realizado un hecho generador que le es imputable, o es la autoridad fiscal la que constata tal realización imputable a uno o varios sujetos pasivos.

Otra situación que se da en la vida real y que crea teorías convergentes o antagónicas y que se prestan a confusiones o interpretaciones, es respecto al momento de la determinación y al de la liquidación, en la que existen autores como Gianini, Allorio, Sáinz de Bujanda, quienes manifiestan que ambos son dos momentos diferentes o que ambas se suscitan en el mismo tiempo, y aún más, hay eclécticos que expresan que pueden ser momentos unidos o separados el de la determinación y el de la liquidación y dependen precisamente de las disposiciones fiscales, o sea, que son los ordenamientos legales los que señalan el momento del cumplimiento de la obligación tributaria, distinguiéndose dos hipótesis: "1a. Que la obligación sea exigible desde el instante en que nace, ésto es, desde el momento en que se produzca el presupuesto de hecho, y 2a. Que la obligación, ya surgida, no sea exigible hasta que se produzca el acto liquidatorio". (2). Esta última teoría, está sustentada por Sáinz de Bujanda, y estoy de acuerdo con él, porque de conformidad a las leyes fiscales de nuestro país, hay disposiciones que prevén el presupuesto generador de crédito fiscal, en los cuales se efectúan la determinación y la liquidación en momentos diferentes o simultáneamente. Ejemplos de lo anterior son: los artículos 80, 80-A, 141 y 141-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que fijan los parámetros del pago de las contribuciones, o el 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o el 2o. de la Ley del Impuesto al Activo que determinan la tasa que aplicarán a la

(2) Idem. pág. 559.

base de las contribuciones que los causantes deban pagar.

Ahora, en cuanto a quienes son los que deben hacer la determinación, se tiene lo siguiente:

- a) El sujeto pasivo,
- b) El sujeto activo, o
- c) Con la participación de ambos.

A la determinación que realiza el contribuyente, algunos autores le llaman "autodeterminación", es la que dispone nuestro Código en el art. 6o. Pero también existe la "determinación mixta", llamada así por Blumenstein, Gianini, Ingreso y Fonrouge en la que existe la participación del fisco y del contribuyente. Y se le llama "determinación de oficio" a la que realiza la autoridad sin la colaboración del contribuyente.

En la autodeterminación, el mismo contribuyente realiza la estimación de manera responsable y espontánea precisando el crédito fiscal a su cargo, causado por su actividad que se ajuste a la hipótesis normativa y procede a cuantificarlo para su posterior cumplimiento o pago. Lo anterior es una definición propia.

En la determinación mixta, intervienen tanto la autoridad fiscal como el sujeto pasivo, quienes se reúnen y cooperan para

establecer el crédito fiscal que debe liquidar el contribuyente, es decir, ambos se conjuntan realizando actos tendientes a hacer la determinación. Estos actos pueden consistir en presentar informaciones o declaraciones a la autoridad, la cual califica o valora lo proporcionado por el contribuyente y procede a emitir su liquidación.

En la determinación de oficio, puedo señalar que es poco frecuente, aunque la ley sí la prevé; ésta es en la que sólo la autoridad fiscal participa sin la colaboración del contribuyente, y la determinación la realiza ya sea con base cierta, es decir, la autoridad procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos, disponiendo de todos los antecedentes relacionados al presupuesto de hecho, tanto de efectividad como de magnitud económica; o bien, hace la determinación con base presunta o estimativa de bases imponibles, en la cual la autoridad toma en consideración solo presunciones, investiga indirectamente al contribuyente en sus actividades, realiza compulsas, etc., con el objeto de establecer el débito fiscal a cargo del contribuyente. Esto último pertenece a lo expuesto por Sergio Francisco de la Garza y Giuliani Fonrouge.

3.2 Liquidación del Impuesto.

Se ha visto que la determinación es un paso más que se ejecuta en vía del cumplimiento de la obligación tributaria y que

no debe confundirse con la liquidación, la cual viene a ser el siguiente momento inmediato al de la determinación.

Se reitera que la determinación y la liquidación pueden darse al mismo tiempo o por separado, y le corresponde a la liquidación exclusivamente la fijación del monto o quantum de la deuda.

Martínez Vera, define a la liquidación de la siguiente manera: "Por liquidación de una obligación tributaria debe entenderse que es la operación o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa del monto del crédito fiscal a cargo o a favor del sujeto pasivo".(3). Agrega que determinación y liquidación no son conceptos sinónimos como Sergio Francisco de la Garza consideran, o como G. Fonrouge que dice que la palabra liquidación tiene un sentido restringido. Por el contrario, Martínez Vera sostiene y afirma que tanto el nacimiento, como la determinación, liquidación y pago son cuatro etapas perfectamente diferenciadas y que si bien están estrechamente vinculadas, se pueden distinguir unas de otras por contener características muy propias cada una de ellas.

Es evidente que la liquidación constituye la etapa posterior a la determinación en la que se precisa la suma cierta a pagar, ésto es, que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el

(3) MARTINEZ VERA, ROGELIO. Op Cit. pág. 48.

acto de determinación y mediante el cual se exterioriza.

Así como la determinación puede ser realizada ya sea por el propio contribuyente, por la autoridad fiscal o por ambos, también la liquidación puede efectuarse por uno o por otro. El contribuyente en expreso reconocimiento de una obligación debida como consecuencia de una relación jurídica tributaria en la que ha existido el nacimiento de esa obligación tributaria, es como fija la medida de lo imponible y por ende el monto o quantum de la deuda. Ahora bien, si el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los realiza la autoridad a través de una visita domiciliaria, o sea, la auditoria, o por medio de otras formas de comprobación del cumplimiento de las obligaciones, como pueden ser los requerimientos informativos o las compulsas, o incluso las presunciones, es de esta manera como la autoridad fiscal puede valerse y allegarse de los elementos de juicio para efectuar la liquidación del crédito fiscal.

Puede agregarse que también se realizan liquidaciones de la misma forma en que se obtiene la determinación, o sea, por fijación del monto del crédito fiscal efectuado por el contribuyente, o con la participación de ambos.

3.3 Recaudación del Impuesto.

A la recaudación o cobro de las contribuciones se le puede

considerar como la cuarta etapa o la última fase del proceso tributario. Es decir, aquella relación Jurídica tributaria que inició con el nacimiento de la obligación tributaria, la cual se determinó y liquidó, ahora requiere de ser recaudada la cantidad fijada en la etapa anterior.

Es a través de la llamada "Declaración" en la que el contribuyente cumple con su obligación tributaria. No obstante, la presentación de la declaración, no siempre se hace con el pago de contribuciones, sino que puede ser de carácter informativo declarando en ceros, es decir, sin contribuciones a cargo o a favor, o bien, resultando cantidades a favor del contribuyente, provenientes de situaciones tributarias anteriores.

Son varios los autores que tratan de definir qué es la declaración, y cada uno de ellos vierte su concepto, que a mí en lo particular, me parece un juego de palabras que no sabe precisar su definición, y como ejemplo de ello, puede verse la página 566 del libro Derecho Financiero Mexicano de Sergio Francisco de la Garza, quien cita a tratadistas como Vanoni, Jarach y Gazzerro que no se adecúan a la situación real y concreta, pudiendo definir a este concepto de una forma más precisa y lacónica, y no por ello pierde sus elementos; puedo decir, que la declaración es la manifestación voluntaria que hacen los contribuyentes a la autoridad fiscal para cumplir con la obligación tributaria.

En cuanto a lo que es la recaudación, puedo decir que es la forma en que se obtienen las contribuciones que ingresan al erario federal para que el fisco las destine a la actividad financiera con el objeto de que el Estado pueda cumplir con sus fines.

La recaudación es parte de la exigibilidad de la obligación tributaria, ya que sólo la autoridad fiscal es la legalmente facultada para solicitar del sujeto pasivo el cumplimiento de su crédito fiscal, como ya en el primer capítulo lo había señalado.

La declaración la presenta el sujeto pasivo ante la autoridad fiscal competente para recaudar las contribuciones mediante formas oficiales autorizadas y en el número de ejemplares correspondientes, dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias para su oportuno cumplimiento, el cual puede ser periódico o provisional, y anual o definitivo. La autoridad fiscal a través de sus agencias de recaudación previamente autorizadas, deberán recibir las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos relativos, e inclusive recibir correcciones o rectificaciones a declaraciones presentadas con anterioridad, éstas son llamadas declaraciones complementarias.

"Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el

plazo que la ley dá para hacerlo y no se ha hecho". (4)

Es el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, el que establece el momento en que deben realizarse los pagos, y una vez transcurrido el término previsto por la ley, el pago se hace exigible. Dicho pago debe efectuarse dentro del plazo dispuesto en los ordenamientos tributarios y presentarse mediante declaración ante la oficina autorizada por la administración fiscal para que reciba el pago, sea provisional, accidental o definitivo.

(4) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op cit. pág. 576.

C A P I T U L O I V

LA PRESCRIPCION EN RELACION A LA DETERMINACION DEL IMPUESTO

4. LA PRESCRIPCIÓN EN RELACION A LA DETERMINACION DEL IMPUESTO

Antes de entrar al estudio de los temas contenidos en este capítulo, voy a tratar previamente el tema de la Prescripción, que quedó pendiente de explicar en el punto 2.3, para lo cual, lo he subdividido en incisos para poder hablar a fondo sobre el particular.

a) Concepto.

Civilmente la prescripción es: "un medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo condiciones establecidas en la ley".

"PRESCRIPCIÓN: Consolidación de una situación jurídica o efecto del transcurso del tiempo, ya sea convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión en propiedad; ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia. Usucapión o prescripción adquisitiva: Caducidad de derecho o facultad no ejercidas durante largo lapso o prescripción extintiva: Cesación

de responsabilidad penal por el transcurso de cierto tiempo, sin perseguir el delito o la falta, o ya quebrantada la condena precepto, orden, mandado. Proemio, prólogo, introducción de un escrito u obra".

"PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA O LIBERATORIA: Modo de extinguir los derechos patrimoniales, por no ejercer su titular, durante el lapso determinado en la ley. Libertad que obtiene el deudor para no cumplir su obligación, por no haberse exigido el cumplimiento de ésta a su debido tiempo por el acreedor".

"En esta prescripción no se precisa título, ni buena fe, tampoco porque se basa en la pasividad, en el silencio o inacción del titular del derecho en lo inmobiliario y del acreedor en las obligaciones durante el tiempo establecido en la ley".

"Como complemento <<omnes causae>>, prescripción de acciones y prescripción en las obligaciones, y además como contraste prescripción adquisitiva". (1)

De los anteriores conceptos, ha surgido el que se utiliza en la materia fiscal; "Es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado." (2)

- (1) CABANELLAS, GUILLERMO. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Ed. Heliasta, S.R.L. Tomo VI. págs. 373 y 376.
- (2) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal. Ed. Harla. México 1990. pág. 171.

En tanto que el Código Fiscal de la Federación vigente, no dá una definición, sino que el artículo 146 que contempla la prescripción, entra de lleno en su reglamentación.

A mayor abundamiento, la prescripción es una forma de extinción de la obligación tributaria, es decir, de la obligación de dar, tanto a favor del contribuyente como a favor del fisco; es decir, que prescribirá en favor del contribuyente, el crédito fiscal consistente en contribuciones y sus accesorios como son: recargos, sanciones, gastos de ejecución, indemnizaciones por no pago de cheque, intereses por prórroga y aprovechamientos. Ahora, en cuanto a la prescripción en favor del fisco, se dá cuando éste tiene la obligación de devolver las contribuciones pagadas indebidamente y las que proceda su reembolso de conformidad con las leyes fiscales, siendo regulado ésto último por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

La razón de la existencia de la prescripción fiscal, es la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Así lo ha expresado Sergio Francisco de la Garza, quien además se apoya en lo dicho por el Tribunal Fiscal de la Federación "la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco como de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del

Erario, ni de los negocios de los particulares." (3)

b) Fecha de inicio de la prescripción.

La prescripción empieza a computarse a partir del momento en que el crédito fiscal es legalmente exigible, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Para precisar en que momento puede ser "legalmente exigido" el cumplimiento de una obligación tributaria, o sea, pagar el crédito fiscal, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación Vigente, expresa literalmente que:

"ARTICULO 65.- "Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

Por lo tanto, esta es la fecha en que inicia el cómputo de la prescripción, porque a partir de este momento la autoridad puede ejercer plenamente sus facultades de cobro, y si no lo hace dentro del plazo de cinco años, pierde su derecho, mientras que el contribuyente se libera así de cumplir con su obligación tributaria.

(3) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op Cit. pág. 626

c) Forma en que se contabiliza.

Para que empiece a contabilizarse la prescripción, es necesario que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado, en consecuencia, si un crédito fiscal se notifica al deudor, el plazo de la prescripción comienza a contabilizarse a partir del día siguiente a aquél en que el crédito se hace exigible.

d) Interrupción de la prescripción.

De acuerdo a lo que señala el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación: "el término 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 respecto de la existencia del crédito". Continúa el mismo artículo diciendo que: "Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor". Esto se refiere a que cada vez que el fisco requiera el cumplimiento de la obligación tributaria, haciéndolo saber legalmente al contribuyente, o sea, notificándole, interrumpe el cómputo de la prescripción.

No obstante, es fácil interrumpir la prescripción mediante gestión de cobro, porque literalmente lo previene la ley, pero es difícil interrumpirlo cuando sea por reconocimiento expreso o tácito del deudor, porque al no reglamentarse, entonces debe interpretarse el artículo y su alcance, siendo el Tribunal Fiscal

de la Federación, el que ha intervenido para subsanar tal insuficiencia en la ley.

La interrupción produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, para hacer que nuevamente inicie el cómputo del plazo. Ahora bien, si se aplica a contrario sensu el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, un crédito fiscal indebidamente notificado no interrumpe el término prescriptorio.

e) Suspensión de la prescripción.

El plazo prescriptorio puede suspenderse si acontece alguna situación que impida jurídicamente al fisco hacer efectivo el crédito, pero no tiene como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino únicamente detener la cuenta, misma que continúa cuando desaparece la causa de la suspensión.

Tanto Martínez Vera como de la Garza, coinciden en señalar que en la ley fiscal no se establece algo con respecto a la suspensión de la prescripción, y cada uno de ellos expone sus apreciaciones.

Martínez Vera dice: "...aún cuando las disposiciones fiscales no dicen nada al respecto, resulta válido deducir que el plazo de la prescripción de las obligaciones fiscales, se puede suspender al presentarse cualquiera de las causas que mencionan los artículos 1166 y 1167 del Código Civil del Distrito Federal,

que es de aplicación supletoria, siempre que la causa pueda ser utilizable en el derecho fiscal." (4)

Por su parte Francisco de la Garza, manifiesta: "El CFF de 1981 nada dispone respecto a la suspensión de la prescripción. Sin embargo, se infiere que existe por dos motivos: 1o. Porque en tratándose de la caducidad establece que no existe suspensión, mientras que no lo hace en el caso de la prescripción. 2o. Porque resulta de la aplicación supletoria del derecho común, reclamada por el artículo 5o. del propio CFF. Por lo tanto, consideramos que la prescripción se suspende en los términos y condiciones que la prescripción civil según lo dispone el CCDF." (5)

f) Renuncia a la prescripción ganada.

Aunque la renuncia a la prescripción no se contempla en el Código Fiscal de la Federación, tanto así que el Código de 1938 sostenía que "La renuncia a la prescripción en materia fiscal no existe ni doctrinalmente ni por texto legal expreso", el autor Margáin Manautou invoca el artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal, para aplicarlo de manera supletoria al derecho fiscal, y este precepto señala: "la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido." Por lo cual, se puede apreciar que si se llega a dar el caso de renuncia

(4) MARTINEZ VERA, ROGELIO. Op Cit. pág. 63

(5) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op Cit. pág. 633

expresa o tácita a la prescripción ganada.

La renuncia es expresa, cuando el contribuyente le comunica al fisco su intención o deseo manifiesto de perder o renunciar a la prescripción ganada. La renuncia tácita se da cuando el contribuyente realiza hechos que de modo evidente e indiscutible demuestran que se renuncia a la prescripción ganada. El ejemplo de este caso, lo presenta Raúl Rodríguez Lobato, diciendo: "...la autoridad hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal generado más de cinco años atrás ... es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento, es únicamente para no incurrir en desobediencia..." (6)

Para mí que lo que se está haciendo, es cumplir con el requerimiento para no incurrir en desobediencia, lo cual no implica renunciar a la prescripción ganada. Sin embargo la autoridad alega que se ha renunciado a la prescripción ganada, como lo manifiesta Margáin Manautou.

(6) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Op Cit. pág. 173.

g) Efectos.

De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. La prescripción se puede hacer valer como acción, solicitando a la autoridad la declaratoria de prescripción de créditos fiscales. También se puede hacer valer como excepción al interponer el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución (artículo 118 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

La solicitud de prescripción se deberá presentar ante la autoridad fiscal competente, la cual resolverá sobre la petición. Dicha solicitud puede tramitarse en cualquier momento posterior a los cinco años que se requieren para que opere la prescripción. Debe el contribuyente que solicite la declaratoria de prescripción, aportar todos los datos relativos a probar que el crédito fiscal a su cargo, ha prescrito.

Todo lo anterior es lo que se refiere a prescripción, y a continuación trataré lo relativo a la caducidad, la cual también se vincula con lo primeramente analizado.

a) Concepto.

"CADUCIDAD: Lapso que produce la extinción de una cosa o de un derecho. Pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla. Efecto que el vigor de

una norma legal o consuetudinaria, produce el transcurso del tiempo sin aplicación equiparable en cierto modo a una derogación tácita. Ineficacia de testamento, contrato u otra disposición a causa de no tener cumplimiento dentro de determinados plazos. Cesación del derecho a entablar o proseguir una acción o un derecho, en virtud de no haberlos ejercido dentro de los términos para ello". (7)

"La caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, o exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas". (8)

Con base en la anterior definición, puede establecerse sin lugar a dudas y puedo categóricamente afirmar que prescripción y caducidad son dos cosas distintas, y no son semejantes como postulan Margáin Manautou o Martínez Vera, quienes se oponen a la diferenciación de términos.

La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales ya sea a favor del contribuyente o del fisco, es decir, disuelve la obligación tributaria, o lo que es lo mismo, la obligación de dar. En cambio, la caducidad es la extinción del ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal para comprobar

(7) CABNELLAS, GUILLERMO. Op Cit. Tomo II. pág. 14.

(8) RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Op Cit. pág. 175.

el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o determinar o liquidar o exigir el pago de créditos fiscales, y sólo se refiere a que con la caducidad se pone un obstáculo legal para que la autoridad fiscal no pueda ejercer sus facultades para revisar determinadas obligaciones fiscales. Su regulación legal es el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente.

b) Plazo para que opere.

"Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres a diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse." (9)

El mismo artículo 67 mencionado, es el que especifica cuales serán los plazos en que la caducidad opera en cinco o en diez años. En los últimos años, han habido reformas al Código Fiscal de la Federación, en el sentido de prolongar la época en la que caducarán las facultades de la autoridad para la revisión y comprobación de las obligaciones tributarias y fiscales de los contribuyentes, con las cuales se pretende a los cinco años para la operancia de la caducidad aumentarle gradualmente un año hasta completar diez años, para que la autoridad ejerza válida y legalmente sus facultades, o sea, que en el futuro, serán hasta pasados los diez años, en que caducarán las facultades de

(9) Idem. pág. 175.

comprobación de la administración fiscal.

c) Suspensión de la caducidad.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece que el plazo para que opere la caducidad no puede interrumpirse, pero sí se podrá suspender en caso de interponerse algún medio de defensa, ya sea recurso administrativo o juicio ante los órganos jurisdiccionales.

Sergio Francisco de la Garza afirma, que los términos de prescripción y caducidad se computan al mismo tiempo, aunque la prescripción es susceptible de interrupción. Añade: "Sería ilógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el fisco lo notifica al causante, pues ésto contraría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados, de manera que la amenaza de cobro no se cierna indefinidamente sobre éstos." (10)

Yo discrepo de lo que este autor dice, porque la caducidad actualmente opera en cinco años ininterrumpidos, pues transcurrido este lapso, la autoridad no podrá ejercer sus facultades de comprobación, verificación, determinación y liquidación. En cambio, la prescripción va a producirse después de haberse notificado el crédito fiscal más los cuarenta y cinco

(10) GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Op cit. pág. 634.

días siguientes a su notificación para hacer exigible, más cinco años ininterrumpidos. Esta concepción que tengo, es porque así lo plantea el Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, la caducidad y la prescripción sólo podrán contabilizarse simultáneamente, siempre y cuando se hubiere notificado oportunamente el crédito fiscal. Sin embargo, concuerdo con este autor, en el sentido de que debería ser así como él lo expresa, pues la intención de darle seguridad jurídica al contribuyente, es justa, desafortunadamente, nuestra legislación deja lagunas de las que se vale la autoridad fiscal para exigir a los contribuyentes el pago de esos créditos fiscales, de los cuales no se pueden defender argumentando prescripción o caducidad.

Finalmente, vuelvo a manifestar mi convicción relativa a que Prescripción y Caducidad son cosas distintas, por todo lo anteriormente expuesto, lo cual difiere con la forma de concebirlo diversos autores que consideran inútil la diferenciación y que ambos son lo mismo. Creo firmemente que es falso lo argumentado por ellos, tan es así que se regulan por dos artículos diferentes, el 146 para la prescripción y el 67 para la caducidad.

4.1 La regulación legal de la prescripción y la caducidad.

Anteriormente, en las leyes fiscales sólo se contemplaba la

prescripción, y la caducidad no existía. Fue en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1964, cuando por vez primera se mencionó a la caducidad en relación con problemas de prescripción.

Más tarde, se recogió esta innovadora figura de caducidad en el Código Fiscal de la Federación de 1967, en el cual se dispuso que la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales eran para determinar la existencia de obligaciones, señalaba las bases para su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como para verificar si se cumplieron las obligaciones fiscales. Todo ello, lo contenía el artículo 88 de aquél Código Fiscal de la Federación, y que se encuentra en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente.

A raíz de esta aparición de la caducidad, también surgieron los defensores y los detractores de esta figura; hay quienes están de acuerdo con la separación, distinción y diferenciación de prescripción y caducidad, y lo apoyan, pero existen tratadistas quienes divergen y no coinciden con los puntos de vista de los que están a favor de la caducidad.

Para los opositores de la caducidad, manifiestan que ésta y la prescripción son términos equivalentes, siendo lo único que los distingue es que la caducidad es extinción de facultades y la

prescripción es extinción de obligaciones, y argumentan que no puede existir una obligación sin la existencia de un derecho correspondiente; por lo cual es que la caducidad de los derechos del fisco, es una verdadera y auténtica prescripción, sujeta sólo a modalidades especiales. Así lo concibe Martínez Vera, y piensa que esta figura debe desaparecer, para que sólo exista la prescripción, pues "... la caducidad de la instancia es una figura perteneciente al derecho adjetivo, y resulta desafortunado el propósito de inscribirla en el derecho sustantivo." (11)

Considero muy importante hacer notar lo que Margáin Manautou manifiesta en contra de la caducidad, al decir que "... se ha cometido un grave error en perjuicio del fisco, ya que haga lo que haga éste para verificar lo declarado por un contribuyente si dentro del plazo de cinco años no le determina y notifica diferencias de contribuciones a su cargo, estos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el mismo la acción fiscal habrá caducado." (12)

Para mí forma de ver, no es un error en perjuicio del fisco, la existencia de la caducidad, por el contrario, es una situación favorable para el contribuyente ya que le da seguridad con respecto a todo el imperio de que el fisco se vale para imponerse sobre los particulares y exigir el pago de las contribuciones, ya

(11) MARTINEZ VERA, ROGELIO. Op Cit. pág. 64.

(12) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Op Cit. pág. 323.

que si la caducidad no existiera, entonces el fisco podría tener facultades para revisar y comprobar cumplimientos de obligaciones, así como para determinar, liquidar y cobrar créditos fiscales en lapsos superiores a cinco o diez años.

Además Margáin Manautou en la cita textual transcrita, comete un error, pues dice que si en el plazo de cinco años no se le determina y NOTIFICA diferencias de contribuciones a cargo del sujeto pasivo, esos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el mismo la acción fiscal habrá CADUCADO... pero no prescrito.

Lo que quiero decir, es que las facultades de comprobación de la autoridad fiscal habrán caducado en efecto, pero subsiste la imposibilidad de que el crédito fiscal prescriba porque como ya manifesté cuando traté la fecha de inicio de la prescripción y la forma en que se contabiliza, el cómputo de inicio de la prescripción comienza a contabilizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación del crédito fiscal, más cinco años ininterrumpidos para consumarse la prescripción.

Es decir, puede la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación, determinar y liquidar el crédito fiscal oportunamente, pero demora injustificadamente su notificación por lapso mayor a cinco años, y después procede a hacer la notificación, con lo cual, el contribuyente está indefenso, pues no puede invocar la caducidad de las facultades de comprobación

porque en efecto ya no puede la autoridad fiscal revisar, ni determinar, ni liquidar, pero si exigir el pago de créditos fiscales porque apenas los notifica; ni tampoco puede hacer valer la prescripción, por lo mismo que recién se han notificado y obviamente no ha transcurrido el plazo para que opere la extinción de los créditos fiscales.

La notificación es un momento posterior a la determinación y liquidación del crédito fiscal, el cual no puede considerarse que forma parte de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

4.2 Criterios de la administración fiscal.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que la distribución de las funciones encomendadas a cada una de las Secretarías y Departamentos de Estado, se hará mediante un Reglamento Interior que sea expedido por el Poder Ejecutivo.

Luego entonces, la Administración Fiscal está regida por un Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que es publicado en el Diario Oficial de la Federación para su debido conocimiento y cumplimiento.

En tal Reglamento Interior, se estructura la composición

organica de la administración fiscal, delimitando sus unidades administrativas centrales, regionales y locales, así como sus facultades y funciones.

En los últimos diez años, he de citar los cuatro Reglamentos Interiores que han estado vigentes de fechas: 24 de agosto de 1983, 22 de marzo de 1988, 17 de enero de 1989 con sus reformas de 4 de enero y 30 de octubre de 1990, y el de 24 de febrero de 1992 con sus reformas de 4 de junio de 1992 y 25 de enero de 1993, en los cuales se han dispuesto las funciones de la de la administración fiscal fijándose su competencia y sus facultades para resolver los asuntos tramitados ante la autoridad.

Como puede apreciarse, también la estructura orgánica y funcional del fisco sufre reformas, cambios, modificaciones y adecuaciones como sus propios ordenamientos fiscales como las Leyes de Impuestos Sobre la Renta, al Valor Agregado, al Activo, el Código Fiscal de la Federación, etc..

Todo esto que he manifestado, es en virtud de que la autoridad que emitió la resolución que me inspiró para elaborar esta Tesis, lo era la Subprocuraduría Fiscal Regional Pacífico Centro, dependiente de la Procuraduría Fiscal de la Federación, que a su vez era parte integrante del organigrama de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que representa al Fisco

Federal. Y toda vez que como lo expresé, se han dado cambios en el Reglamento Interior de esta Secretaría, es también la causa del por qué le compete a distintas autoridades del propio fisco emitir resoluciones como la que dio origen a esta Tesis.

Ahora es competencia de las Administraciones Fiscales Federales, actualmente denominadas Administraciones Locales, la resolución de promociones consistentes en Recursos Administrativos como el de Revocación o el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, o solicitudes de declaratorias de caducidad y/o prescripción entre otros asuntos (Artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, vigente).

Ahora bien, cabe hacer notar que en lo que se refiere a Criterios de la Administración Fiscal, tiene un entendimiento ambiguo. Esto quiere decir, que por criterio puede comprenderse: 1) Los lineamientos establecidos internamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para aplicar en sus políticas fiscales, o bien 2) Es el juicio adoptado, la apreciación o el discernimiento tomado por la autoridad fiscal para resolver una promoción presentada por un contribuyente. Considero pertinente e interesante hablar brevemente de las dos.

Primero, la administración fiscal utiliza las leyes fiscales para fundar y motivar sus resoluciones en cumplimiento al mandato

constitucional que así lo prevé. El Código Fiscal de la Federación es una ley fiscal de tipo sustantiva y que aplica de manera supletoria al derecho común, pudiendo usarse el Código Federal de Procedimientos Civiles como ley adjetiva (artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación).

Asimismo, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales, dar a conocer a las diversas dependencias el criterio a seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Esto se traduce en que la autoridad fiscal puede emitir disposiciones internas de manera unilateral como son los Manuales de Operación, Oficios circulares, Instrucciones para la aplicación e incluso para interpretación de las leyes fiscales.

Puedo añadir, que la misma autoridad fiscal legisla sobre las propias leyes fiscales y el ejemplo de ello son las Resoluciones que establecen reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal de vigencia anual, también conocidas como "Miscelánea Fiscal", pero no voy a abundar en este aspecto, pues no es materia de esta Tesis.

Estos criterios de la administración fiscal, plasmados en los manuales de operación, oficios circulares e instrucciones giradas por las unidades o niveles centrales del fisco, son lo que se conoce con el nombre de "Normatividad".

Esta normatividad tiene por objeto establecer la directriz del criterio a seguir y a aplicar por parte de la autoridad fiscal, con respecto a sus resoluciones administrativas, que tienden generalmente a favorecer al fisco, porque son decisiones parciales y consideraciones unilaterales.

Por lo que toca al segundo planteamiento, como lo dije en la introducción de este trabajo de investigación, he observado que la autoridad no concede la prescripción de créditos fiscales a aquellos contribuyentes que la han solicitado, cuando la misma autoridad los ha determinado y liquidado, pero no los notifica al contribuyente inmediatamente, sino que deja transcurrir en ocasiones hasta varios años para proceder a notificar los créditos fiscales, sin que exista alguna disposición fiscal en contra del fisco o que proteja al contribuyente y le dé seguridad jurídica, con respecto a dicho crédito fiscal, ya que una vez que el crédito fiscal le es notificado al contribuyente, éste no puede hacer valer ni la caducidad ni la prescripción.

No puede alegar la caducidad, porque expresamente el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación se refiere al ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, mismas que se

extinguirán en cinco años cuando se trate de comprobación de las obligaciones tributarias o en diez años cuando se trate de comprobación de las obligaciones fiscales. Por lo que la notificación del crédito fiscal no es parte del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, o sea, no conforma la ejecución del impuesto que consiste en determinar o liquidar. Por ello no se puede hacer valer la caducidad.

Tampoco puede alegar la prescripción, porque la administración fiscal considera infundados los argumentos en los que se apoya el contribuyente para solicitar la prescripción, tales como: Si el hecho imponible se suscitó en determinada época y la autoridad fiscal formuló la liquidación en la que determinó un crédito fiscal, el cual es notificado varios años después, el contribuyente interpone como excepción cuando inicia el Procedimiento Administrativo de Ejecución mediante el cual la autoridad exige el pago del crédito fiscal, que dicho crédito se ha extinguido por prescripción. (artículo 118 fracción I del Código Fiscal de la Federación).

Al respecto, el criterio de la administración fiscal es: Con fundamento en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 65.- "Las contribuciones que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse,

junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

En relación con el 135 del mismo Código, que establece que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas. Por lo que si la liquidación que determinó un crédito fiscal se notificó en cierta fecha y el contribuyente promovió el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución haciendo valer como excepción que el crédito fiscal ya se extinguió, queda de manifiesto que la prescripción aún no se iniciaba, pues primero deben transcurrir los cuarenta y cinco días siguientes dentro de los cuales el crédito fiscal debió pagarse y posterior a ésto, una vez que es exigible legalmente el crédito fiscal iniciaría el término de cinco años para que opere la prescripción, conforme lo dispone el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación. Por eso, tampoco se puede hacer valer la prescripción.

4.3 Necesidad de regular la prescripción de los créditos fiscales cuando son determinados por la autoridad.

Considero que es imperativo conceder la prescripción de los créditos fiscales cuando la autoridad demora injustificadamente su notificación.

Si bien es cierto que el contribuyente está obligado a

cumplir con el pago oportuno de sus contribuciones, en forma recíproca y congruente, el fisco debe ejercer su derecho a exigir el pago de los créditos, previamente notificados al particular cuando son determinados por la administración fiscal.

No pretendo con ésto alentar, solapar, ni propiciar o estar de acuerdo con las prácticas de evasión o defraudación fiscal, ni mucho menos; sólo procuro la existencia de justicia, de seguridad jurídica para el contribuyente, o al menos que se legisle sobre una laguna de ley que afecta al particular y de la que se vale el fisco para ejercer su imperio sobre el gobernado, en un aspecto que permita al contribuyente defenderse y no quedar desamparado por la oscuridad de la ley.

Si se legislara en cuanto a que el fisco tiene determinado tiempo para notificar al contribuyente un crédito fiscal, una vez que la autoridad ha conocido el hecho generador, tuvo la debida oportunidad de determinar y liquidar, y que si no lo hace dentro de ese lapso, pierde el derecho a exigir el pago de tal crédito fiscal, entonces se estarían fijando los fundamentos para que el fisco no demore injustificadamente la notificación de los créditos o bien para que en caso de que la autoridad persista en el indebido retraso de la notificación, el contribuyente pueda impugnar a través de los medios de defensa a su disposición, que el fisco ha perdido su derecho a exigir el pago de las contribuciones.

El fisco tiene un derecho susceptible de perder; en tanto que el contribuyente tiene una obligación de la cual puede liberarse. Esto es precisamente la prescripción: El fisco pierde su derecho a exigir el pago de las contribuciones por el simple transcurso del tiempo, mientras que el contribuyente se libera de la obligación tributaria por la extinción del crédito fiscal.

En efecto, debe considerarse como prescripción y no como caducidad. Es una verdadera prescripción por las siguientes razones:

1o.- Porque la prescripción, como ya se ha visto, es un medio de librarse de obligaciones por el simple transcurso del tiempo, y

2o.- Porque se extingue el derecho al cobro de créditos fiscales.

En cambio, no puede configurarse como caducidad por los siguientes argumentos:

1o.- Porque la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar, liquidar o recaudar créditos fiscales o bien para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y

2o.- Porque la notificación de los créditos fiscales, no está considerada en nuestro Código Fiscal de la Federación dentro de las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales o tributarias.

Por lo tanto, la facultad de la autoridad para notificar créditos fiscales es susceptible de prescribir, más no de caducar, y por ello, no tendría cabida que se legislara y se incluyera en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Considero que el lugar preciso en nuestro Código Fiscal de la Federación, donde debe regularse la necesidad de conceder la prescripción de los créditos fiscales por demora injustificada de la autoridad, es entre los artículos 134 a 140 pertenecientes al Capítulo II de las notificaciones y la garantía del interés fiscal, del Título V de los procedimientos administrativos.

No hay que perder de vista que se trata sólo de regular la prescripción en las notificaciones de créditos fiscales y no de las demás notificaciones que la autoridad fiscal puede realizar en general.

Ahora, una interrogante que se debe esclarecer, es a partir de cuando se iniciaría el cómputo para que prescriban las notificaciones de créditos fiscales. La respuesta es que el plazo para que comience a contabilizarse la prescripción en la

notificación de créditos fiscales, se hará a partir del último acto administrativo que ejecute la autoridad y del cual tenga conocimiento el contribuyente. Por ejemplo: En una auditoría o visita domiciliaria, el inicio del cómputo es a partir del cierre del acta final de visita. Otro ejemplo: En materia aduanera, cuando la autoridad realiza un embargo precautorio de mercancías importadas dando inicio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, antes conocido como Procedimiento Administrativo de Investigación y Audiencia, en el cual la autoridad cuenta con cuatro meses para emitir su resolución en la que determine la situación del contribuyente en materia de Comercio Exterior. Por lo que se puede tomar como inicio del conteo para la prescripción de la notificación el momento en que vencen los cuatro meses que tiene la autoridad aduanera para emitir su resolución. Un ejemplo más: cualquier hecho generador de contribuciones del que tenga conocimiento la autoridad y sea ésta la que deba efectuar la liquidación, el término para que prescriba la notificación del crédito fiscal iniciará a partir del momento en que la autoridad fiscal ejecute el último acto en que participe el contribuyente o que sea del conocimiento del contribuyente.

La siguiente cuestión por dilucidar, es cuánto tiempo debe transcurrir para que se consume la prescripción en las notificaciones de créditos fiscales cuando sean determinados por la autoridad. Considero que un término bastante, suficiente y

razonable para que sin excusa ni pretexto la autoridad le dé a conocer al contribuyente, la liquidación en la que se le determinó un crédito fiscal, mediante notificación, es de un año.

¿Por qué un año y no más o menos tiempo? Un año es un periodo justo, bastante y suficiente para que la autoridad analice debidamente el hecho generador del crédito fiscal; realice sin prisas la determinación y fije el monto líquido de la contribución, todo esto incluye que se puede ir demorando por las cargas de trabajo de la autoridad, sin rebasar el vencimiento del término prescriptorio.

No puede ser más, porque siempre se abusaría de la posibilidad de notificar al límite del periodo. No puede ser menos, por que tal vez se emitirían resoluciones hechas al vapor. Por ejemplo, no podría hacerse la notificación en cuatro meses, como si se tratara de la aplicación de la negativa ficta que previene el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, porque no se trata de una instancia o petición formulada a la autoridad fiscal.

Además, un año como máximo para proceder a notificar un crédito fiscal es justo y razonable, si se compara que en el caso de que un contribuyente cuando interpone algún medio de defensa ante el fisco, sólo cuenta con cuarenta y cinco días para manifestar su inconformidad contra la resolución que impugna,

sino se le tiene por consentido el acto; en cambio la autoridad fiscal cuenta con cinco años para promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando su resolución que favorece al particular, tenga que ser modificada (artículos 36 y 207 del Código Fiscal de la Federación).

Por eso reittero que el término justo para que opere la prescripción de la notificación de créditos fiscales determinados por la autoridad, es de un año.

CONCLUSIONES

PRIMERO.- No deben confundirse los términos "Fiscal" y "Tributario" para referirse a la actividad del Estado consistente en las disposiciones que constriñen al gobernado a realizar determinadas conductas de dar, de hacer, no hacer, tolerar o permitir. Es decir, al establecerse entre fisco y contribuyente una relación jurídica que conlleva una obligación, y que dependiendo del tipo de actitud a la que el particular se sujeta, o sea, una conducta de dar, su obligación se encuadra como Obligación Tributaria, toda vez que el contribuyente debe pagar las contribuciones que le correspondan. O bien, si el comportamiento del sujeto pasivo consiste en un hacer, no hacer, tolerar o permitir, su obligación se tipifica como una Obligación Fiscal, en virtud de que la persona física o moral debe cumplir con ciertas disposiciones contenidas en leyes, reglamentos, decretos y demás ordenamientos de carácter fiscal, incluyendo lo tributario.

SEGUNDO.- Con base en lo anterior, sugiero no emplear vocablos como Financiero, Impositivo, Hacendario, Obligaciones Formales, Obligaciones Sustantivas, o Principales y Accesorias, etc., porque algunos de éstos y otros tantos términos se refieren a otras situaciones, o bien, resultan inaplicables a la materia fiscal o sino son sinónimos que sobran en el vocabulario fiscal y lo único que provocan es confundir e inundar conceptos que están

ESTE LIBRO NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

de más.

TERCERO.- Los sujetos de la relación jurídica son el sujeto activo y el sujeto pasivo, en donde el sujeto activo es invariablemente el Estado a través del fisco, mientras que el sujeto pasivo está compuesto por personas físicas y por personas morales, en las que también puede encontrarse el propio Estado y los organismos descentralizados, cuando realicen actividades que produzcan un hecho imponible. Asimismo, este sujeto pasivo podrá ser Nacional o Extranjero, y otra característica es la de ser contribuyente por adeudo propio o ajeno. Lo que pretendo concluir de este punto es la claridad y sencillez con la que he establecido quienes son los sujetos de la relación jurídica, sin necesidad de utilizar conceptos rebuscados y hasta muy técnicos que dificultan su comprensión, tales como: sujetos pasivos deudores, responsables directos, solidarios, indirecto, retenedor, agente de recaudación, y todos los demás.

CUARTO.- Para que se dé el nacimiento de la obligación tributaria, se requiere la conjunción de la existencia de una ley que establezca cuál es el hecho generador, de que haya un sujeto pasivo que realice el hecho y de la autoridad fiscal que exigirá al causante el cumplimiento de su obligación tributaria. Al consumarse el hecho generador de la contribución, es en ese momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Cuando el fisco adquiere el derecho a exigir el pago

de la contribución causada, existe por ende el Crédito Fiscal.

QUINTO.- Las definiciones plasmadas en los distintos Códigos Fiscales de la Federación sobre Crédito Fiscal, han variado, pues cada uno ha sido tomado de los conceptos dados por la doctrina y por sus postulantes. Considero que no se ha dicho aún, la correcta definición que sea válida y aplicable tanto teórica como prácticamente. Quizás una combinación de los conceptos vertidos en los códigos vigentes en anteriores épocas, logre precisar un adecuado precepto. Mi propuesta es que exprese lo siguiente: "El Crédito Fiscal es aquella obligación tributaria determinada en cantidad líquida a la que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados provenientes de contribuciones y sus accesorios, la cual debe pagarse por el sujeto pasivo dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Tales contribuciones se causan al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

SEXTO.- El Código Fiscal de la Federación debería contener todo un capítulo que tratara específicamente de las formas de extinción del Crédito Fiscal o de la obligación tributaria. En tal capítulo se enunciaría, se enumeraría y se definiría cada una de las 14 formas de extinción del crédito fiscal, que yo he tratado en esta Tesis, incluso si es posible reglamentar su forma de operar, procurando ser objetivo, claro y sin dejar dudas al

respecto. No obstante, cabe señalar que algunas de estas maneras de extinción por tener un complejo procedimiento, pueden ser sólo mencionadas en ese capítulo y en otro capítulo tratar su particular forma de ejecutarse, como el caso de la revocación o la nulidad.

SEPTIMO.- La obligación tributaria se integra por una concatenación de situaciones y momentos sucesivos, distinguiéndose claramente unas de otras, cuatro fases muy importantes, las cuales son: 1) El nacimiento, 2) La determinación, 3) La liquidación y 4) La recaudación del Crédito Fiscal. Y si existen los vocablos en español y los mismos se refieren sin lugar a dudas a momentos y situaciones perfectamente comprensibles, sale sobrando la palabra italiana "Accertamento" que además no tiene ni equivalente ni traducción en nuestro idioma, es decir, no se necesita su utilización, toda vez que la determinación es el momento en que se establece la existencia del hecho generador y el sujeto pasivo lo reconoce con el objeto de dar cumplimiento a la obligación tributaria. El siguiente paso posterior a la determinación, es la liquidación consistente en la fijación de la cantidad que se le debe pagar al fisco, la cual se precisa mediante cálculos u operaciones matemáticas, en la que una vez que se conoce cuanto habrá de pagarse, se dá la última etapa correspondiente al cobro o recaudación de las contribuciones. Por lo tanto, considero que esta secuencia tributaria, realmente se suscita de esta manera siendo cada una

de sus etapas totalmente identificables y distintas entre sí, por lo que no debería haber análisis ni apreciaciones doctrinales divergentes.

OCTAVO.- La prescripción y la caducidad son también dos términos diferentes y cada uno se refiere a cuestiones distintas. Por lo cual, soy contrario a la opinión de los tratadistas que señalan que son cosas iguales o que debe desaparecer la diferenciación que existe. Quizás en algún otro ámbito del Derecho (Civil, mercantil, penal, laboral, etc.), sean similares y hasta innecesaria su existencia; ya en el cuarto capítulo manifesté que la prescripción extingue el derecho a exigir el pago de las contribuciones, en tanto que la caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y fiscales de los sujetos pasivos. Por lo tanto concluyo que es necesaria su diferenciación y su existencia.

NOVENO.- La notificación del crédito fiscal juega un papel sumamente importante en la operancia de la prescripción, porque si un crédito fiscal es determinado y liquidado por la autoridad, pero no es notificado al contribuyente, éste se encuentra ante una incertidumbre que lo deja en un estado de indefensión, pues no puede hacer valer la caducidad, porque en efecto las facultades de la autoridad para la comprobación ya se

extinguieron, pero la notificación del crédito fiscal no forma parte de esa facultad que puede caducar. Como tampoco puede invocar la prescripción, toda vez que para que el crédito prescriba, debe ser necesariamente notificado dicho crédito. Por lo tanto, es la notificación del crédito fiscal, la piedra angular entre la caducidad y la prescripción, en la que si no se da la notificación, no puede el contribuyente defenderse.

DECIMO.- Por todo lo expuesto en los anteriores puntos, manifiesto como conclusión final y la más destacada de todas, que es absolutamente necesaria la existencia y la regulación de la notificación del crédito fiscal con el objeto de poder contabilizar la prescripción. Mi aportación al Derecho, sería:

a) Que el crédito fiscal prescriba en un año, contado a partir del último acto que realice la autoridad con conocimiento del contribuyente, si no es notificado debida y oportunamente durante este lapso. Esta es la situación que en la realidad no acontece y cuyo objeto es por una parte beneficiar al contribuyente y por la otra hacer que la autoridad fiscal ejerza sus derechos y cumpla con sus obligaciones en su debida oportunidad.

b) Si el crédito fiscal es notificado dentro del término de un año, será a partir del día siguiente a la fecha en que surta

efectos su notificación, cuando comenzarán a computarse los cuarenta y cinco días, para ser legalmente exigible el crédito y al término de este plazo se iniciará la contabilidad para que opere la prescripción. Es esta la parte que si sucede en la práctica.

Esto significa la existencia de dos plazos prescriptorios que no correrían simultáneamente, sino consecutivamente, porque el primero es para que prescriba la notificación y por ende el crédito fiscal, mientras que el segundo que operaría posterior a la oportuna notificación, es para contabilizar la sola prescripción del Crédito Fiscal.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS CONSULTADOS

- 1.- Berliri, Antonio.
Principios de Derecho Tributario.
Ed. Derecho Financiero, Vol. II.
Madrid 1971.
604 págs.
- 2.- Cabanellas, Guillermo.
Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.
Ed. Hellasta, S.R.L.
Tomos II y VI.
- 3.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.
Principios de Derecho Tributario.
Ed. Limusa, 3a. Edición.
México, 1988.
223 págs.
- 4.- Flores Zavala, Ernesto.
Elementos de Finanzas Públicas.
Ed. Porrúa, S.A.
México, 1991.
521 págs.
- 5.- Garza, Sergio Francisco de la.
Derecho Financiero Mexicano.
Ed. Porrúa, S.A.
México, 1975.
869 págs.
- 6.- Garza, Sergio Francisco de la.
Derecho Financiero Mexicano.
Ed. Porrúa, S.A.
México, 1990.
1025 págs.
- 7.- Margáin Manautou, Emilio.
Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.
Ed. Porrúa, S.A.
México, 1991.
354 págs.
- 8.- Martínez López, Luis.
Derecho Fiscal Mexicano.
Ed. Porrúa, S.A.
México, 1959.
332 págs.

- 9.- Martínez Vera, Rogelio.
La Evasión de las Obligaciones Fiscales.
Ed. Colegio Superior de Ciencias Jurídicas.
México, 1985.
126 págs.
- 10.- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge.
Derecho Tributario Mexicano.
Ed. Trillas.
México, 1991.
371 págs.
- 11.- Rodríguez Lobato, Raúl.
Derecho Fiscal.
Ed. Harla, 2a. Edición.
México, 1990.
309 págs.
- 12.- Rojina Villegas, Rafael.
Compendio de Derecho Civil.
Ed. Porrúa, S.A., Tomo III.
México, 1989.
543 págs.
- 13.- Sánchez Hernández, Mayolo.
Derecho Tributario.
Cárdenas Editor y Distribuidor.
México, 1988.
892 págs.

LEGISLACION

- 1.- Código Fiscal de la Federación de 1938.
- 2.- Código Fiscal de la Federación de 1966.
- 3.- Código Fiscal de la Federación de 1981.
(Con sus reformas vigentes al año de 1993).
- 4.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación de 1981.
(Con sus reformas vigentes al año de 1993).
- 5.- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1964.
- 6.- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1981.
(Con sus reformas vigentes al año de 1993).
- 7.- Ley del Impuesto al Valor Agregado de 1978.
(Con sus reformas vigentes al año de 1993).

- 8.- Ley del Impuesto al Activo de 1989.
(Con sus reformas vigentes al año de 1993).
- 9.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 10.- Código Civil para el Distrito Federal.
- 11.- Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1983, 1988, 1989 con sus reformas y 1992 con sus reformas.
- 12.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

OTROS

- 1.- Diario Oficial de la Federación. (Varias fechas).
- 2.- Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter Fiscal vigentes para el año de 1991. Publicado en el D.O.F. el 15 de marzo de 1991 (Con sus reformas).
- 3.- Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter Fiscal vigentes para el año de 1992. Publicado en el D.O.F. el 31 de marzo de 1992 (Con sus reformas).
- 4.- Resolución que establece Reglas Generales y otras disposiciones de carácter Fiscal vigentes para el año de 1993. Publicado en el D.O.F. el 31 de marzo de 1993 (Con sus reformas).