



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES
CUAUTITLAN



90
2ej

**MEDIOS DE EXTINCION DE CREDITOS FISCALES
(OPCION DE PAGO EN PARCIALIDADES DE IMPUESTOS
FEDERALES)**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A N:
LAURA MORALES AVILES
MARISOL ROJAS SEVERIANO**

**A S E S O R:
C. P. JOSE LUIS COVARRUBIAS GUERRERO**

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES
U. N. A. M.
UNIVERSIDAD NACIONAL DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Medios de Extinción de los Créditos Fiscales (Opción de Pago en
Parcialidades de Impuestos Federales)".

que presenta la pasante: Laura Morales Aviles
con número de cuenta: 0727819-4 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría.

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

ATENTAMENTE.

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Mex., a 25 de Marzo de 1996

PRESIDENTE	<u>C.P. José Luis Covarrubias Guerrero</u>	
VOCAL	<u>C.P. José Francisco Astorga y Carraón</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. Juan Cortés Gutiérrez</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>C.P. José Alejandro López García</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.C. Juan Manuel Cano Guarneros</u>	



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Leballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 20 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Medios de Extinción de los Créditos Fiscales (Opción de Pago en
Parcialidades de Impuestos Federales)".

que presenta la pasante: Marisol Rojas Severiano
con número de cuenta: 0714240-2 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría.

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 25 de Marzo de 1996

PRESIDENTE C.P. José Luis Covarrubias Guerrero

VOCAL C.P. José Francisco Astorga y Carreón

SECRETARIO L.C. Juan Cortés Gutiérrez

PRIMER SUPLENTE C.P. José Alejandro López García

SEGUNDO SUPLENTE L.C. Juan Manuel Cano Guarneros

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Nacional Autónoma de México por que nos dio la oportunidad de formar parte de ella, y así lograr nuestro objetivo como también el de ella, el formar cada día a nuevos profesionistas.

En especial agradecemos a la Facultad de Estudios de Estudios Superiores de Cuautitlan por todo el apoyo que nos brindo en los años de la carrera.

A todos los profesores - academicos damos gracias por compartir con nosotras sus conocimientos a lo largo de la carrera, coadyuvando así a nuestra formación profesional.

En particular con respeto y admiración agradecemos al C.P. José Luis Covarrubias Guerrero por su valiosa - cooperación y asesoría en la realización de este trabajo.

Agradecemos a todos los miembros del jurado por el tiempo dedicado para la revisión y aprobación de la presente tesis.

LAURA MORALES AVILES Y MARISOL ROJAS SEVERIANO

*Te doy gracias señor no sólo
por darme la oportunidad de
vivir, sino por permitir realizar
una de mis principales metas.*

*Con profundo agradecimiento
a mi padre y madre por darme
en el estudio una de las rique-
zas más grandes. A todos y
cada uno de mis hermanos por
su apoyo y cariño que siempre
me brindaron, particularmente
a mi hermana Sara.*

*De forma especial dedico
este trabajo a dos razones
que me motivan seguirme
superando: mi esposo --
Othón y mi hijo Luis.*

LAURA

A ti Dios te doy las gracias por haberme dado la vida; por permitir que siga adelante, por tener una familia unida y principalmente te agradezco el que lograras que mi sueño se realizará.

Gracias a ustedes mis padres Nicomedes Rojas y Margarita Severiano por todas sus enseñanzas, por su cariño y ejemplos que de alguna forma me guiaron para seguir el camino correcto y lograr esta meta, que también es suya.

Quiero dar las gracias a mis hermanos Neli, Rafael, Bolívar y Alejandro por su gran apoyo, por su comprensión y sobre todo porque sé que siempre contaré con ellos, en las buenas y en las malas.

También agradezco a mis demás familiares y amigos, que con sus consejos me motivaron a superarme y a no caer a pesar de los obstáculos.

MARISOL

INDICE

MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LOS CREDITOS FISCALES. (OPCIÓN DE PAGO EN PARCIALIDADES DE IMPUESTOS FEDERALES).

INTRODUCCION.

CONTENIDO.	PAGINA
CAPITULO I. RELACION JURIDICO TRIBUTARIA	
1.1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	2
1.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	6
1.3. SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	7
1.3.1. <i>Sujeto Activo de la Obligación Tributaria</i>	7
1.3.2. <i>Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria</i>	10
1.3.2.1. Sujeto pasivo principal.....	11
1.3.2.2. Sujeto pasivo por adeudo ajeno.....	12
1.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	15
 CAPITULO II. CREDITOS FISCALES.	
2.1. CONCEPTOS GENERALES.....	19
2.2. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.....	22
2.3. CLASIFICACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.....	24
2.3.1. <i>Contribuciones. Concepto, Características, Clasificación: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contri- buciones de Mejoras y Derechos</i>	26
2.3.2. <i>Otros Créditos Fiscales. Aprovechamientos, Acce- sorios de las Contribuciones, Accesorios de los Aprovechamientos y Productos</i>	54

CAPITULO III . FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CREDITO FISCAL.

3.1. PAGO. CONCEPTO, CLASES DE PAGO, FORMAS DE PAGO, LUGAR DE PAGO, ORDEN DE APLICACIÓN DE LOS PAGOS, COMPROBACION Y EFECTOS DEL PAGO.....	60
3.1.1. <i>Pago en Tiempo y Pago Extemporáneo</i>	69
3.2.2. <i>Pago en Parcialidades</i>	73
3.2. COMPENSACIÓN. CONCEPTO, PRECEPTO LEGAL EN MATERIA FISCAL, PROCEDIMIENTO, EFECTOSDE LA COMPENSACION.....	75
3.3. CONDONACIÓN. CONCEPTO, PRECEPTO LEGAL, PROCEDIMIENTO.....	85
3.4. PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.....	89
3.4.1. <i>Prescripción. Concepto, Fundamento Legal, Forma en que Corre, Interrupcion de la Prescripción, Suspencion de la Prescripcion, Efectos de la Prescripcion, Plazo de la Prescripcion, Renuncia de la Prescripcion</i>	89
3.4.2. <i>Caducidad. Concepto, Fundamental Legal, Efectos de la Caducidad</i>	97

CAPITULO IV . PAGO EN PARCIALIDADES DE IMPUESTOS FEDERALES.

4.1. IMPUESTOS FEDERALES.....	106
4.2. PAGO EN PARCIALIDADES.....	123
4.2.1. <i>Fundamento Legal</i>	125
4.2.2. <i>Solicitud de Autorización del Pago en Parcialidades</i>	126
4.2.3. <i>Pago en Parcialidades que no Requieren Autorización</i> ...	133
4.2.4. <i>Cálculo de la Primera Parcialidad</i>	136

4.3. GARANTÍA DE INTERÉS FISCAL.....	138
4.3.1. <i>Cuando Procede la Garantía</i>	139
4.3.2. <i>Formas de Garantizar el Interés Fiscal</i>	140
4.3.3. <i>Requisitos de la Garantía</i>	141
4.3.4. <i>Monto y Actualización de la Garantía</i>	149
4.3.5. <i>Exigibilidad de la garantía</i>	150
4.4. PROCESO QUE SIGUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA OTORGAR EL PAGO EN PARCIALIDADES.	
4.4.1. <i>Trámite para la Resolución del Pago en Parcialidades</i>	154
4.4.1.1. <i>Solicitud de los Contribuyentes</i>	155
4.4.1.2. <i>Solicitudes Incompetentes</i>	155
4.4.1.3. <i>Estudio de la Solicitud de Pago a Plazos</i>	156
4.4.1.4. <i>No. de Parcialidades que Pueden Autorizarse</i>	160
4.4.1.5. <i>Fecha a partir de la cual pueden Autorizarse las Parcialidades</i>	167
4.4.2. <i>Resoluciones</i>	168
4.4.2.1. <i>Elaboración de la Resolución</i>	177
4.4.2.2. <i>Requisitos de la Resolución</i>	178
CASO PRACTICO No. 1.....	183
CASO PRACTICO No. 2.....	196
ANEXO DE MODIFICACIONES Y ADECUACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	207
CONCLUSIONES	
ABREVIATURAS	
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUCCION.

El cumplir con sus obligaciones fiscales es quizás uno de los principales problemas de antaño a los que se enfrenta todo contribuyente en nuestro país, y esto aunado a la grave situación económica por la que atraviesa actualmente la nación, trae como consecuencia que poco a poco el contribuyente acumule su carga tributaria, lo cual hace pensar que ha omitido el pago de sus adeudos.

Por tal razón, los deudores del crédito fiscal buscan la forma o los medios acordes a sus posibilidades para tratar de aligerar o liquidar en definitiva sus obligaciones fiscales lo más pronto posible, desde luego evitando caer en una evasión.

De lo anterior se desprende la importancia del conocimiento de los medios de extinción de los créditos fiscales, tanto para el contribuyente que desee cubrir sus adeudos pasados, como para cualquier otro usuario que se encuentre en la necesidad de conocer los mismos, principalmente en lo referente al pago en parcialidades; opción que presenta el Estado para aquel contribuyente que se encuentre con problemas de liquidez y que desee extinguir sus créditos fiscales en una forma más desahogada.

El trabajo realizado pretende contemplar lo antes expuesto, mencionando diversos aspectos en torno a los medios de extinción, planteando sus procedimientos y aplicaciones a las contribuciones en

general; pero en particular en lo concerniente al pago en parcialidades como parte integrante de estos medios.

En el capítulo I se define la Relación Jurídico Tributaria, se muestran los elementos que la integran, así como los sujetos que en ella intervienen.

Dentro del capítulo II encontraremos a los créditos fiscales, mencionando su clasificación, determinación y diversos aspectos en torno a dichos créditos; esto es con la finalidad de lograr un mejor entendimiento en relación al tema principal de este trabajo.

Por lo que respecta al capítulo III, es dentro del mismo donde se plantean las formas de extinción de los créditos fiscales, tales como el pago, la compensación, la condonación y la prescripción considerados como principales medios. También dentro del pago se menciona al Pago en Parcialidades el cual es abordado de manera general, ya que en el siguiente capítulo se desarrollará.

En lo referente al capítulo IV se explica el pago en parcialidades de impuestos federales; mostrando en primer lugar a los impuestos federales, posteriormente como opera el pago en parcialidades y los requisitos que la Ley señala para obtener esta forma de pago; se plantea la garantía del interés fiscal; por último se indica el proceso que sigue la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para autorizar dicho pago.

Para finalizar se presentan dos casos prácticos, en el primero se muestra a los contribuyentes que requieren solicitar autorización para efectuar el pago en parcialidades; en el segundo a los contribuyentes que no requieren solicitar autorización; para de esta manera conocer su

aplicación en nuestra sociedad y entender mejor su mecánica. También se muestra un anexo en el cual se señalan las modificaciones y adecuaciones al Código Fiscal de la Federación para 1996, en relación al Pago en Parcialidades.

CAPITULO I. RELACION JURIDICO TRIBUTARIA.

Las normas jurídicas son reglas dictadas por el legítimo poder para determinar la conducta humana, dichas normas son establecidas de manera general, impersonal y obligatoria. En materia fiscal, estas normas son denominadas jurídico tributarias, que al realizarse generan un sin número de relaciones jurídicas entre la autoridad tributaria y el administrado o contribuyente; relaciones que tienen por contenido atribuir facultades, derechos, deberes, etc.; y por referirse a la figura del tributo en sus diversos momentos suele nombrarse genéricamente Relación Jurídico Tributaria.

Al hablar de la relación jurídico tributaria es necesario que se efectúe el supuesto previsto en la norma, al realizarse el mismo se producirán consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el supuesto con la consecuencia.

Es conveniente partir de que la presencia de una norma jurídica, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación marcada por ella, por consiguiente los derechos y obligaciones que se deriven de esa norma no podrán existir, modificarse, transmitirse o extinguirse, es decir no habrá relación jurídico tributaria.

La Relación Jurídico Tributaria "está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder

tributario, que alcanza el titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra". Carlos M. Giuliani Fonrouge.¹

Partiendo de la definición anterior podemos concluir: El contenido de la Relación Jurídico Tributaria abarca desde el nacimiento hasta la extinción, de los derechos y obligaciones de los sujetos que en ella intervienen, regulando por un lado al Estado u Organismos Fiscales Autónomos; como por el otro a las personas que realicen el supuesto estipulado en la norma.

Con el propósito de brindar una idea más amplia sobre la Relación Jurídico Tributaria se presenta el cuadro No. 1 que contiene los elementos de dicha relación.

1.1. OBLIGACION TRIBUTARIA.

Antes de definir la obligación tributaria mencionaremos algunos aspectos sobre las obligaciones en general. De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley, en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales; en el segundo caso frente a las legales, o "ex lege". Tratándose de las obligaciones voluntarias se acepta comúnmente que en éstas la ley es la fuente mediata de las mismas y la voluntad su fuente inmediata. Por lo anterior, efectivamente la voluntad da nacimiento y vida a la obligación pero siempre que se encuentre tutelada por la norma

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. : Derecho Financiero, V.1 Capítulo II Pág. 348.

jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia.

Cabe señalar que la obligación consiste en una relación jurídica entre dos personas, una de las cuales es acreedora y la otra deudora. La relación total se llama obligación; considerada especialmente del lado pasivo se denomina deuda y, si está del lado activo, crédito. En ocasiones a la obligación la denominan deuda.

Pero nuestro caso es definir a la obligación tributaria, por lo que resalta la figura del tributo, el cual es definido como la cantidad en dinero o en especie que un habitante de un núcleo social determinado, está obligado a pagar al Estado.

El presentar la definición de obligación y del tributo; es con el propósito de entender mejor a la obligación tributaria, para así poder definirla. Se muestran a continuación definiciones de varios autores:

Emilio Margain Manautou define a la obligación tributaria como: “ El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado Sujeto Activo, exige a un deudor denominado Sujeto Pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie “.¹

Carlos M. Giuliani Fonrouge la define como: “ El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley”.²

¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio : Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 353.

² GIULIANI FONROUGE, Carlos: obr. cit., Pág. 352.

Mientras que Antonio Berlini la define como: "Aquella obligación de dar, a título de impuesto, una cantidad de dinero o cualquier otro bien determinado por la ley, o de inutilizar, del modo previsto por una ley tributaria".¹

Por otro lado Jiménez González nos dice: "Qué es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto llamado acreedor puede exigir a otro llamado deudor el pago de una suma determinada".²

Armando Porras y López la define como: "Una relación jurídica entre dos personas, una de ellas (sujeto pasivo) es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa en favor de la otra (sujeto activo)".³

Delgadillo Gutiérrez la define como: "Toda aquella conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer."⁴

Como se puede observar existen muy diversas y variadas definiciones, en donde cada uno de los autores nos muestran sus puntos de vista; por lo cual daremos paso a nuestra opinión, en donde definimos a la Obligación Tributaria como:

"Aquella relación jurídica que se da entre una persona llamada sujeto activo y otra llamada sujeto pasivo, en donde dichos sujetos al colocarse en el supuesto previsto por la norma pueden adoptar una conducta de dar, de hacer o de no hacer algo con respecto de la otra".

¹BERLINI, Antonio: Principios de Derecho Tributario, Vol. II Pág. 106.

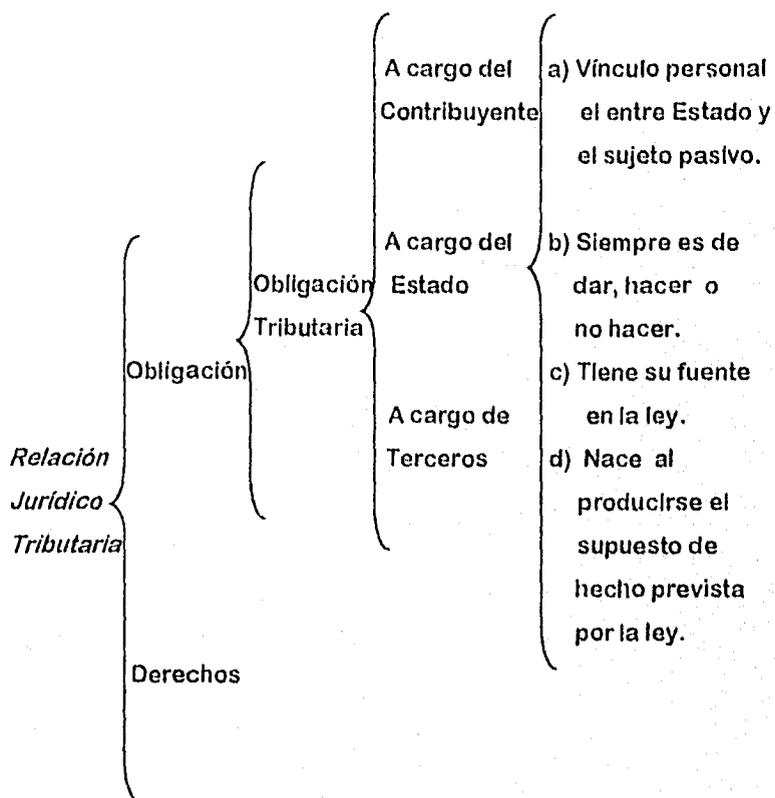
²JIMENEZ GONZALEZ, Antonio : Lecciones de Derecho Tributario, pág. 168 .

³PORRAS Y LOPEZ, Armando: Derecho Fiscal, Página 119.

⁴DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. : Principios de Derecho Tributario., Pág. 98.

Por otra parte se dice que la obligación tributaria es una obligación ex lege; porque nace, se crea y se establece por fuerza de la ley, es decir, tiene su fuente en la ley. Para que nazca es necesario que se manifieste el hecho señalado en la norma tributaria; como posteriormente se mencionará en el nacimiento de la obligación tributaria.

El siguiente cuadro sinóptico muestra en forma concreta el contenido de la obligación tributaria.



Una vez definida la obligación tributaria pasaremos al estudio de sus elementos y como es que actúan dentro de la misma.

1.2. ELEMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Los elementos de la obligación tributaria son: el objeto, y los sujetos (sujeto activo y sujeto pasivo).

OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El objeto principal como primer elemento de la obligación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; siempre y cuando se den las circunstancias previstas por la ley para que el gravamen se cause. Manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer ya que, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto.

Cabe mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior, y otros de carácter interno o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como el consumo de bebidas alcohólicas

o de productos nocivos para la salud. Estos fines son conocidos como extrafiscales y son fundamentales en el manejo de la política tributaria de un país.

1.3. SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Los sujetos juegan un papel importante dentro de la obligación tributaria, porque al efectuarse el supuesto establecido en la norma, quedan sometidos al mandato legal en los términos presentados en este ordenamiento; ambos sujetos, están obligados al cumplimiento de sus disposiciones. Por naturaleza ambos tienen características particulares, y por lo anterior los estudiaremos por separado.

1.3.1. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Otro elemento de la obligación tributaria es el sujeto activo. Para comprender mejor el papel que juega dentro de esta obligación en primer lugar lo definiremos:

El sujeto activo es aquel que tienen el derecho y la obligación de cobrar los créditos; que en este caso es el Estado ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal ; y también puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.

En segundo lugar es importante distinguir el campo de actuación del estado en la esfera tributaria. En un plano el estado; a través de la función de legislar y en ejercicio de su autoridad normativa tributaria,

emite las normas que dan nacimiento a los tributos. Dicha autoridad se traduce en actos de soberanía y encuentra su fundamento en el Artículo 31o. fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que nos dice: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Por tal la Federación, los Estados y los Municipios son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.

En otro plano el sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley, pero no solo tiene la facultad o el derecho de exigir, sino también tiene la obligación de hacerlo.

OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.

Las obligaciones del sujeto activo se dice que son de dos tipos: principales y secundarias.

La principal es la obligación que tienen la autoridades fiscales de exigir el pago del tributo, sin discriminación alguna según sean sus atribuciones.

Establecido por la ley un tributo, el Estado debe cobrarlo porque es de interés público el cobro del crédito tributario, ya que toda legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene

derecho y necesita. Si el Estado deja de cobrar un impuesto, está concediendo de hecho una exención que está prohibida por la Constitución como por la ley ordinaria, y que coloca al particular beneficiado en situación de privilegio con respecto de los demás; por otra parte este acto perjudicará al mismo al disminuir sus ingresos, y a los causantes en general, que verán aumentadas sus cargas en la medida en que de hecho se exima del impuesto a determinados individuos. La falta de cumplimiento de la obligación de percibir o de cobrar los impuestos puede ser en consecuencia, causa de responsabilidad por los daños que pueda causar.

De antemano se sabe que en nuestro país, el Estado no dejaría de cobrar un impuesto a menos que sea por causas de fuerza mayor, por razones de orden público, en caso de calamidades que agobien a algunas regiones o a la nación entera; puede decretar exenciones parciales o totales y por tanto renuncia a exigir el impuesto a ciertos contribuyentes.

También existe la posibilidad de que se encuentren sujetos activos diferentes a la Federación como ya se mencionó anteriormente; es decir sujetos que tengan una personalidad jurídica distinta de la del Estado. Estos entes son los denominados "Organismos Fiscales Autónomos", ya que una de sus características particulares, conforme a la ley es que tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Por ejemplo el Instituto Mexicano del Seguro Social, es un organismo fiscal autónomo, que puede determinar sus adeudos y tiene la facultad económico-coactiva, que se traduce en la posibilidad de

ejecutar sus propias resoluciones, ya que con base en su ley está autorizado para ello.

Las obligaciones secundarias son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción; de controlar el cumplimiento de la obligación tributaria y evitar la evasión de impuestos. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos:

- 1) Obligaciones de hacer, como por ejemplo: determinar la existencia del crédito fiscal y fijar bases para su liquidación; formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas por el Estado; practicar visitas fiscales de inspección, etc.
- 2) Obligaciones de no hacer, como no expedir nuevos talonarios de facturas cuando no se hayan cumplido ciertos trámites; no otorgar permisos a los causantes para la elaboración de satisfactores si no cumplen previamente con ciertos requisitos legales.

1.3.2. SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

En México, constitucionalmente, el sujeto pasivo de la obligación fiscal tiene su hipótesis en el artículo 31o. fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios. A su vez el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su artículo 1o. señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Como podemos observar la ley no define la figura del sujeto pasivo, pero si contempla sus obligaciones, que no solamente es la de contribuir para

los gastos públicos, sino otras de carácter formal que definiremos mas adelante.

Muchos autores han definido al sujeto pasivo como la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, es decir las personas físicas o morales que realizaron el hecho que originó el nacimiento de la obligación, pero en ocasiones suele suceder que el sujeto pasivo no solo es quien realiza el hecho generador, sino aquella persona que por haber tenido relación con el sujeto del impuesto se ubica por disposición legal en responsable del cumplimiento de la obligación.

Por lo tanto podemos desprender dos tipos de sujetos pasivos:

- a) sujeto pasivo principal.
- b) sujeto pasivo por adeudo ajeno.

1.3.2.1. SUJETO PASIVO PRINCIPAL.

El sujeto pasivo principal, también llamado sujeto del impuesto, son aquellas personas comprometidas al pago de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé. El CFF atendiendo el tipo contribución, señala como sujetos pasivos principales los siguientes:

En caso de impuestos, las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las

contribuciones de mejoras y de los derechos; en aportaciones de seguridad social, aquellas personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado; tratándose de contribuciones de mejoras, las personas físicas y morales que se benefician en forma directa por obras públicas; y en los derechos aquellas personas beneficiadas por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando el servicio provenga de organismos descentralizados u órganos desconcentrados.

1.3.2.2. SUJETO PASIVO POR ADEUDO AJENO.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona que sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligado al cumplimiento del pago, así como a las obligaciones que se deriven de la misma.

El CFF en su artículo 26o., nos regula esta figura tributaria denominándolos responsables solidarios, de los cuales se puede derivar los siguientes tipos de responsabilidades:

1. Responsabilidad Sustituta. En el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntario o por ministerio de ley, como es el caso de aquellas personas que por disposición legal tienen la

obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones, cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto. Esta responsabilidad será hasta por el monto de la contribución.

2. Responsabilidad por Representación. En esta situación se encuentran las personas que por alguna función específica de representación, quedan responsables ante la ley. Estos casos de representación se originan en los casos en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes.
3. Responsabilidad Objetiva. Es originada cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, de esta forma el adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

Cabe aclarar que la presencia del sujeto pasivo por adeudo ajeno no excluye la presencia del sujeto principal, por el contrario se estará frente a un doble deudor para garantizar el cumplimiento de la obligación.

OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS.

Como se señaló anteriormente el sujeto pasivo, ya sea principal o por adeudo ajeno, tiene a cargo el cumplimiento de la obligación fiscal, esta obligación suele clasificarse en dos grupos: principales y secundarias.

El motivo de darle prioridad a un tipo de obligaciones obedece a que el objeto y fin esencial de los tributos es recaudar los recursos que

necesita el estado para la realización de sus fines. Este punto de vista tiene su apoyo en el CFF que en su artículo 1o. cuarto párrafo establece que:

“Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

Este párrafo del CFF nos da un panorama más visible que la principal obligación es pagar las contribuciones, consideramos obligaciones secundarias que conllevan a la correcta realización de las principales a las otras obligaciones que alude el Código mencionado.

OBLIGACIONES PRINCIPALES.

Como hemos podido darnos cuenta la obligación principal del sujeto pasivo es la de pagar el crédito fiscal que ha nacido de la ley, a este tipo de obligaciones suele denominarse obligaciones de dar.

Cabe mencionar que dentro de las obligaciones de dar, encontramos las derivadas del incumplimiento correcto y oportuno de la disposición legal, como son los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización de cheques no pagados.

OBLIGACIONES SECUNDARIAS.

Las obligaciones secundarias pueden ser:

- a) Obligaciones de hacer. Como su nombre lo indica son aquellas a las cuales la ley nos obliga a efectuar una conducta, como por ejemplo presentar una declaración, presentar un aviso de inicio de operaciones, inscribirse en el registro federal de contribuyentes, etc.
- b) Obligaciones de no hacer. Conciernen a no efectuar una conducta sancionada por la ley en materia tributaria, como por ejemplo no llevar doble sistema de contabilidad, no destruir la misma, etc.

De todo lo anterior podemos desprender que el sujeto pasivo, ya sea el que realizó el hecho generador o el responsable tributario, tienen el deber jurídico de cumplir con la obligación tributaria de paga y/o con las obligaciones de carácter formal, ya sea de conductas de hacer o no hacer.

1.4. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Las obligaciones fiscales nacen cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Antes de conceptuar el nacimiento de la obligación fiscal es importante definir dos figuras jurídicas que se relacionan con el nacimiento de la obligación:

- El hecho imponible
- El hecho generador

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis configuradas en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, a esta serie de presupuestos se les hace llamar hecho imponible.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa.

Por lo tanto el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria. El CFF no regula el nacimiento de la obligación tributaria en general, pero si específicamente a las contribuciones al referirse en su artículo 6o. que:

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

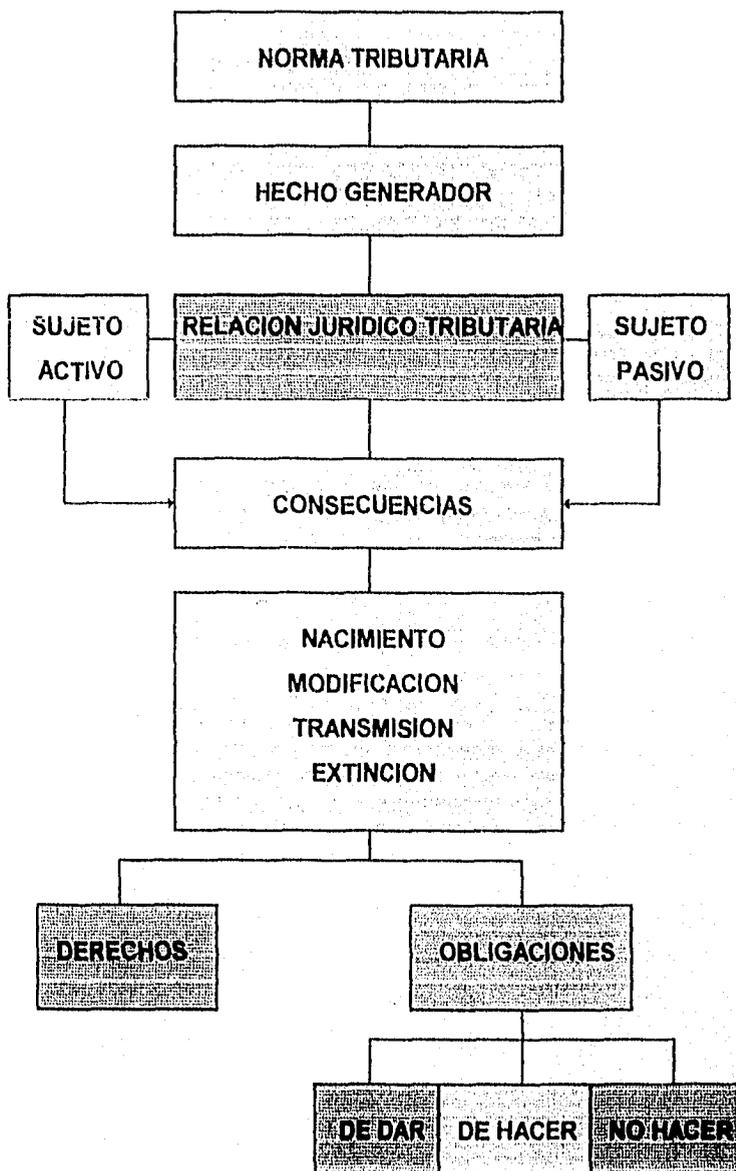
Con lo anterior podemos deducir que mientras no se da el hecho generador del supuesto previsto en la ley, no habrá nacimiento de la obligación tributaria; es decir la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, o bien, cuando se da el hecho generador.

Francisco de la Garza nos dice que el momento del nacimiento de la obligación es sumamente importante ya que permite:

* Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de carácter formal.

- * Determinar la ley aplicable.
- * Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- * Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- * Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- * Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal.
- * Fijar el momento inicial para el computo del plazo de prescripción y de la caducidad.
- * Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

CUADRO No. 1 LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA



CAPITULO II. CREDITOS FISCALES.

2.1. CONCEPTOS GENERALES.

En su forma más general el crédito es considerado como el cambio de una prestación presente por una contraprestación futura, es decir, se trata de un cambio en el que una de las partes entrega de inmediato un bien o servicio y el pago correspondiente lo recibirá más tarde.

El crédito fiscal muchas veces es considerado como una obligación insoluble cuantificada en dinero que tiene una persona en su calidad de contribuyente para con el fisco.

El CFF en su artículo 4o. define a los créditos fiscales los que tenga 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 aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Podemos deducir entonces, que el crédito fiscal son ingresos que percibe el Estado u organismos descentralizados para la realización de sus fines, ya sea que provengan de contribuciones, aprovechamientos, o cualquier otro a los que la ley los considere como tales.

Para el Lic. Dionisio J. Kaye ¹, el crédito fiscal se genera cuando la actividad que desarrolla el causante esta gravada con una

¹J. KAYE, Dionisio: Derecho Procesal Fiscal, pag. 55

determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarlo. Es decir la obligación fiscal nace cuando el causante realiza el hecho generador o la conducta tipificada en la Ley Fiscal Especial.

Cuando esta obligación fiscal es determinada en cantidad líquida estamos en presencia de un crédito fiscal, en otras palabras, el crédito fiscal constituye una obligación de dar, es la obligación fiscal determinada en dinero.

MOMENTOS DEL CREDITO FISCAL.

Podemos decir que son tres los momentos por los que atraviesa el crédito fiscal:

- Nacimiento
- Liquidación
- Exigibilidad

Nacimiento.

En el capítulo anterior se menciona que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la leyes, como el crédito fiscal es una obligación fiscal de dar, podemos afirmar que éste nace en el momento en que se realiza el hecho generador.

Liquidación.

Consiste en el acto o serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos

de la deuda, con la correcta aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda.

Se dice que son cuatro los procedimientos de liquidación.

- La liquidación elaborada por el contribuyente, en forma espontánea. Por ejemplo la elaboración de la declaración anual de personas morales régimen general.
- La liquidación que realiza la administración en colaboración con el sujeto pasivo.
- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del sujeto pasivo, tenemos el caso en la estimación de ingresos por parte de la autoridad y la aplicación de los coeficientes marcados en la ley para el pago del impuesto.
- La liquidación que se hace por medio de un contrato, convenio o acuerdo, elaborado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo, por ejemplo el convenio de pago en parcialidades de los créditos fiscales.

Exigibilidad.

Anteriormente se había mencionado que el nacimiento de la obligación sirve entre otras cosas, para determinar el plazo de exigibilidad, pues bien, este plazo es determinado por las leyes específicas y al vencer éste, la autoridad está facultada para hacer efectivo el cobro de acuerdo a la ley.

2.2. DETERMINACIÓN DEL CREDITO FISCAL.

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual, el contribuyente o el fisco, o mediante el acuerdo de ambos, se determina el crédito fiscal.

Es importante el determinar cuál es el tributo más adecuado para gravar una fuente económica y en que medida y extensión debe hacerse; también lo es el lograr incorporar dentro de la ley el método más adecuado para la determinación del crédito a pagar, atendiendo a la naturaleza del gravamen y la fuente del mismo; así como poner a disposición de las autoridades tributarias los métodos que deberán emplearse para precisar si se ha pagado el crédito fiscal.

La determinación del tributo a pagar; juega un papel importantísimo para cualquier estado; porque así se logrará que rinda al máximo la recaudación de los créditos. Tales métodos deben ser limpios, sencillos, económicos y cómodos en su aplicación. El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende e inclusive lo puede aplicar. Será limpio cuando evita al contubernio entre obligado y personal hacendario. Que sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Por último será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente.

Para esto se requiere que el fisco piense bien y elabore lo mejor posible los métodos, lo cual no es sencillo ni fácil y supone meses de espera para observar los resultados. Como se sabe el fisco en la

mayoría de los casos ha demostrado incapacidad para controlar al contribuyente y ante la necesidad de mayores recursos e imposibilitado de superar su incapacidad, opta por crear nuevos tributos o elevar los existentes.

Por otra parte, como ya se ha mencionado la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la Ley señala como hecho generador. El crédito fiscal nace por así decirlo, cuando se efectúa el hecho generador, es decir, es un acto que se da a la par con el nacimiento de la obligación tributaria; y dicha obligación pasa por un proceso de transformación denominado "determinación". Este procedimiento fija el monto de la obligación; si es que ésta puede determinarse en cantidad líquida, se está en presencia de un crédito fiscal. La ley establece en que momento nace la obligación tributaria, pero mientras no se cuantifique; ni el sujeto activo, ni el sujeto pasivo tendrán la certeza de que cantidad es la que se debe.

El procedimiento de determinación está constituido por dos aspectos, uno de ellos se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador. Al comprobar si efectivamente el hecho se ha realizado.

En el otro se realiza la cuantificación de los elementos de las contribuciones se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa; se efectúa la operación aritmética que dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

El acto de determinación puede llevarse a cabo por el contribuyente, por la autoridad o puede realizarse en forma mixta. Cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada.

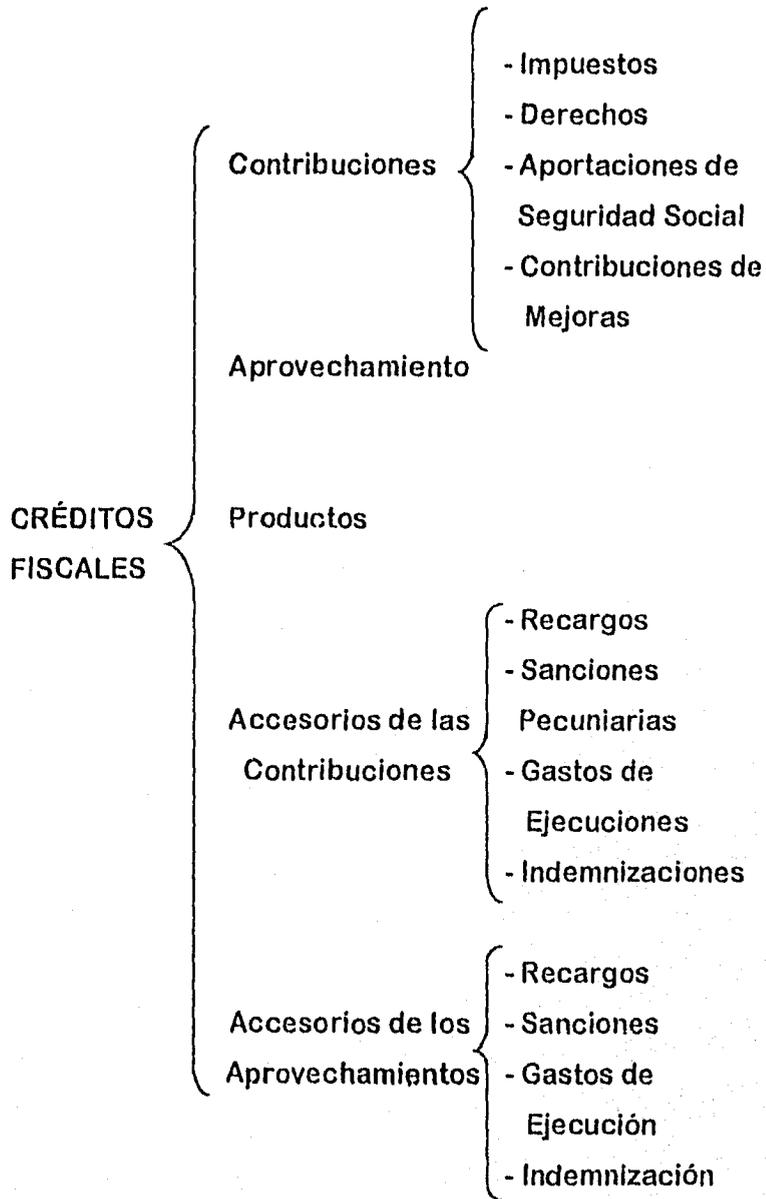
La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación de hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley.

Cabe señalar que toda obligación tributaria determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación tributaria.

2.3. CLASIFICACION DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

De lo anterior expuesto resulta importante el clasificar a los créditos fiscales, a efecto de poder comprender mejor esta figura se presenta la siguiente clasificación que tiene su base en el Artículo 4o. del CFF.



2.3.1. CONTRIBUCIONES.

CONCEPTO.

Las contribuciones o tributos, como suele llamárseles “son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público”.¹

Muchas veces la contribución es atribuida únicamente a la Federación, ello se debe, no a la poca importancia que se le pueda dar a los Estados y Municipios, sino en el hecho de que los ingresos que obtienen estos son para satisfacer los gastos propios de su localidad y los que obtiene la Federación son para satisfacer los gastos de toda la nación y por ende son con más cargas económicas de los que se pudiera fijar en materia local. Queremos recordar la obligación de contribuir para los gastos públicos del Estado, ya sea Federación, Estados y Municipios, establecida en el artículo 31o. Constitucional, concluyendo así, que las contribuciones son establecidas para sufragar los gastos públicos, llámese Federación, Estados y Municipios.

CARACTERÍSTICAS.

Delgadillo Gutiérrez nos menciona como características de las contribuciones las siguientes:

¹ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis H. : obr cit. pág. 64

- a) Es una obligación personal
- b) Son aportaciones pecuniarias
- c) Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal y/o municipal.
- d) La aportación debe ser proporcional y equitativa.
- e) Esta obligación se puede establecer sólo por disposición legal.

Estas características para no considerálas repetitivas serán tratadas de manera particular en cada uno de los conceptos que integran a las contribuciones.

Podemos agregar que las anteriores características de las contribuciones son tomadas de la Constitución Federal al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos de la nación de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes.

Existen otros conceptos inherentes al tema de las contribuciones que no podemos dejar a un lado como son:

¿ Quienes fijan las contribuciones?. Pues bien, de acuerdo a la Constitución Federal, el Supremo poder de la Federación esta dividido en tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, por medio de su poder Legislativo se establecen leyes en materia tributaria, lo cual origina la creación de contribuciones necesarias para sufragar los gastos de la nación, esto es relativo a las contribuciones exclusivas de la Federación, existe por otro lado las que crean las Legislaturas de los Estados para sufragar sus gastos ya que están facultados por la propia Constitución en su artículo 71o.

Los municipios por su parte no están facultados para la creación de contribuciones, pero sí para la administración libre de su hacienda. Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos.

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

Determinación del monto de las contribuciones. Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Fecha de pago de las contribuciones. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas.

CLASIFICACION.

De conformidad con el artículo 2o. del CFF, las contribuciones se clasifican en :

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social

c) Contribuciones de mejoras

d) Derechos.

Podemos concluir entonces, que las contribuciones son prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinados atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales, estas prestaciones de acuerdo a la clasificación anterior pueden provenir de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. A continuación daremos algunas características esenciales de estos tipos de contribuciones:

IMPUESTOS.

El CFF en vigor en su artículo 2o. fracción Y define que impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Algunos autores destacados consideran la anterior definición un tanto ambigua en cuanto a su contenido, es por ello que a continuación mencionamos un par de definiciones del impuesto desde un punto de vista jurista:

Giuliani Fonrouge,¹ propone la siguiente definición de impuestos: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato,² expresa el siguiente concepto de impuesto: "El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato".

Coincidimos con los autores al definir al impuesto:

- Como una prestación, ya que la misma se trata de un cambio en el que una de las partes entrega de inmediato un bien (dinero o especie). El pago correspondiente será posterior y su fin específico estará destinado a satisfacer servicios públicos generales e indivisibles.
- De carácter obligatorio, ya que se trata de una obligación que nace de ley.
- Exigida por el Estado, en virtud de que la Constitución faculta al Congreso de la Unión para la creación de los impuestos necesarios para sufragar los gastos públicos de la nación, y a través de su administración pública poder hacer efectivos los cobros de los diferentes impuestos.

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos: obr cit., pág. 273.

² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: Derecho Fiscal, pág. 61.

SUJETOS.

Como ya se mencionó anteriormente los sujetos de toda obligación tributaria lo constituyen un sujeto activo y un sujeto pasivo, el impuesto por ser una obligación de carácter tributario no es la excepción, consta de los mismos sujetos:

Sujeto Activo: actuando en materia impositiva se encuentra el Estado.

Sujeto Pasivo: desprendiendo del artículo 2o. del CFF, son sujetos pasivos las personas físicas y morales, que de acuerdo a la ley están obligadas al pago de una prestación tributaria, en virtud de haber realizado el supuesto normativo.

CARACTERISTICAS.

Con apego a la Constitución del país, se puede deducir que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

a) Legalidad.- Este principio se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo tanto, los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, deberán ser fijos y no arbitrarios, debiendo establecer la fecha de pago, forma y cuantía. Estas

especificaciones deberán ser claras y precisas para todos los sujetos del impuesto.

b) Generalidad y Obligatoriedad.- La obligatoriedad de pagar impuestos surge en el momento en que se realizan los supuestos marcados en las leyes específicas. El principio de generalidad tiene como base de que todos deben pagar impuesto, y que nadie debe estar exento de contribuir al gasto público.

Cabe aclarar que esta obligación está limitada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

c) Proporcionalidad y Equidad.- Constitucionalmente todos los que integramos una comunidad en la medida de nuestras posibilidades debemos contribuir a los gastos de la nación, estas posibilidades se miden de acuerdo a la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido; en otras palabras, el impuesto debe estar en proporción de lo que el contribuyente percibe, por lo tanto, entre más ingresos perciba más alto deberá ser su pago de impuesto.

d) Que se establezca en favor del Estado.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios.

e) Los impuestos deberán destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos.- El impuesto tiene como finalidad atender los gastos públicos. El Congreso de la Unión, facultado por la Constitución, decreta los impuestos que considera suficientes para atender los gastos de la nación mediante el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos

debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

No está de más aclarar que los impuestos antes mencionados deben ser exclusivos de la federación, existe por ejemplo, la recaudación de impuestos del Distrito Federal, los cuales se destinarán a satisfacer los gastos públicos que marca el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal.

Por lo tanto podemos afirmar que los impuestos se destinan a satisfacer los gastos públicos previstos en los diferentes Presupuestos de Egresos, llámese Federación, Estados o Municipios.

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Son muchas y diversas las clasificaciones que se le ha dado al impuesto, todas ellas basadas en diferentes criterios o índices de clasificación que sirven de común denominador para estudiar todo fenómeno que las engendran y así poderlas clasificar. A continuación mencionaremos algunas clasificaciones de los impuestos que consideramos de las más usuales en la materia:

1) Impuestos directos e impuestos indirectos.

Este tipo de clasificación es criticada por su imprecisión de criterios, debido a que no existe una base uniforme para distinguir unos de otros, existiendo diferentes puntos de vista para establecer esta clasificación, entre los cuales tenemos:

- a) Criterio administrativo. Desde el punto de vista de la organización administrativa se consideran impuestos directos aquellos que guardan una cierta estabilidad o permanencia y son reconocidos en virtud de que existen listas en donde se constan los nombres de los causantes. En cambio en los impuestos indirectos la obligación fiscal nace de la realización eventual de actos jurídicos, misma que imposibilita la formación de las listas antes mencionadas, como por ejemplo el impuesto a cargo de personas físicas, respecto de los ingresos por obtención de premios.
- b) Criterio de manifestación de la capacidad contributiva. Este criterio manifiesta que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, en las que la riqueza ya sea en su forma estática o dinámica sea evidencia por sus elementos ciertos; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos a transferencias.
- c) Criterio de la incidencia. Este criterio tiene un campo de aceptación mayor, el cual consiste en tomar a la repercusión como índice para la clasificación de los impuestos directos e indirectos. Serán impuestos directos aquellos impuestos que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo pueden recuperar de otras personas; y por el contrario, son impuestos indirectos aquellos en que la ley ha propuesto que el pago de impuesto transmita la carga a otra persona, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto

pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

Como podemos observar un mismo impuesto puede quedar clasificado como directo e indirecto, debido a la deficiencia en la aplicación de los criterios antes mencionados.

II) Impuestos Reales e Impuestos Personales.

De acuerdo al campo de aplicación de los impuestos estos pueden ser reales o personales. Son reales "aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de la riqueza o capacidad contributiva."¹, es decir, gravan los bienes o cosas, como ejemplo podemos mencionar el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos. El impuesto es personal cuando se establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación del sujeto pasivo, ejemplo el ISR de las personas físicas por actividades empresariales.

III) Impuestos objetivos e impuestos subjetivos.

Los impuestos objetivos son aquellos en los cuales el legislador no define quien es el sujeto que estará obligado al pago del impuesto, sino

¹ GARZA, Francisco de la : *Derecho Financiero Mexicano*, pág. 385.

que precisa únicamente la materia imponible, y muchas veces emplea una terminología un poco equívoca que da lugar a confusión, por lo tanto el sujeto pasivo solo se determina por implicación. Por contraposición a estos se encuentran los impuestos subjetivos que si designan con toda precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Los impuestos subjetivos son propios de nuestro sistema jurídico, mientras que los impuestos objetivos se presentan en legislaciones municipales de avanzada técnica.

IV) Impuestos generales e impuestos especiales.

Esta clasificación se funda en enfrentar a los impuestos que recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada globalmente, a los que, no gravan más que un elemento de la misma. Los primeros se denominan impuestos generales, mientras que los segundos se les llama impuestos especiales.

Como ejemplo tenemos al impuesto predial, que es un impuesto especial porque analiza y separa un determinado elemento del capital del contribuyente, mientras que el Impuesto Sobre la Renta (ISR), es un impuesto general, ya que recae sobre la totalidad de la renta puesta a disposición del contribuyente en un determinado lapso.

V) Impuesto sobre la renta, sobre el capital y sobre el gasto o consumo.

Esta clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto:

- a) Impuesto sobre la renta. Este impuesto grava la riqueza en formación. La renta esta constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente independientemente de que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos, como ejemplo clásico tenemos al ISR.
- b) Impuesto sobre el capital. Este tipo de impuesto grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, como ejemplo el impuesto predial, el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos.
- c) Impuesto sobre los gastos o consumos. Son aquellos que vienen a gravar los gastos o consumos de la población, como ejemplo el impuesto al valor agregado (IVA).

VI) Impuestos proporcionales e impuestos progresivos.

Por la tasa o cuota los impuestos se dividen en proporcionales y progresivos. Los impuestos serán proporcionales cuando la tasa o cuota es siempre constante, aunque la riqueza vaya en aumento, es decir, independientemente de la cantidad de riqueza imponible esta es sometida a la misma tasa de impuesto, ejemplo, el impuesto al activo (IA). Por otro lado, el impuesto será progresivo cuando la tasa del impuesto o la cuota aumenta al mismo tiempo que va aumentando el ingreso, la utilidad o la riqueza.

VII) Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Los primeros son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos, mientras

que los impuestos con fines extrafiscales tienen una finalidad de carácter social, económico o moral.

VIII) Impuesto federales, estatales y municipales.

a) Impuestos federales. Son aquellos que de acuerdo a las leyes federales se crean y cobran exclusivamente para beneficio de la federación. Ejemplificando a este tipo de impuestos mencionaremos algunos de ellos tomados del Presupuesto de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 1995:

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado.
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- 5.- Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.
- 6.- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- 7.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 8.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 9.- Impuesto al comercio exterior.

b) Impuestos estatales. Este tipo de impuestos esta fundamentado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y son creados y reglamentados para los efectos del cobro por los estados que integran la federación. Las legislaturas de los Estados son las encargadas de establecer los impuestos en la Ley de Ingresos y

Egresos respectiva y que cada gobernador expide anualmente.

Ejemplo: Impuesto predial.

c) Impuestos municipales. El artículo 115o. de la Constitución Política establece que los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

I. cada municipio será administrado por un ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre este y el gobierno del estado.

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

Además, establece que las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobadas por los ayuntamientos con base a sus ingresos disponibles.

En síntesis: los impuestos municipales son creados para satisfacer el presupuesto de egresos del mismo municipio y son establecidos por las legislaturas de los estados al cual pertenezcan.

EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

a) Efectos de los impuestos que no se pagan.- Los efectos de los impuestos que no se pagan pueden ser de dos tipos la elusión y la evasión. La primera consiste en abstenerse al pago del impuesto sin recurrir a ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como evitar coincidir en la hipótesis prevista en ley, ya sea absteniéndose de una conducta específicamente gravada en ley, o bien, trasladando la fuente del impuestos a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo.

Por otra parte, la evasión nos lleva al mismo resultado de sustraerse al pago del impuesto, pero en este caso realizando conductas ilícitas, ya sea haciendo lo que la ley prohíbe, u omitirse de hacer lo que la misma ordena. Ejemplo el contrabando.

b) Efecto de los impuesto que se pagan. Rodríguez Lobato nos menciona que el efecto de este tipo de impuesto es la posibilidad que tienen de ser trasladados, fenómeno conocido con el nombre de repercusión, el cual consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por ley, de modo que sea aquél y no este quien sufra el impacto económico.

Armando Porrás y López¹, expone "Se entiende por repercusión aquél proceso por virtud del cual el contribuyente desplaza el impuesto

¹ PORRAS Y LOPEZ, Armando: obr cit., pág. 84.

total o parcialmente a otras personas recargando el precio en el comercio privado, que se convierten por lo tanto en soportadores del gravamen. Lo repercutible es desplazar el impuesto hacia el comprador”.

Se dice que son tres las fases de la repercusión:

- Percusión.- Es aquella en donde la situación jurídica fiscal abstracta prevista por ley se vuelve concreta, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.
- Traslación.- Es el momento en que el causante del impuesto traslada el gravamen a un tercero y este a su vez puede transmitirlo a otro. Existen dos tipos de traslación, denominadas traslación hacia adelante y traslación hacia atrás, en esta el adquirente de bienes o servicios fuerza a su proveedor a que le pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía o servicio adquirido; y en aquella el causante cobra por los bienes y servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino además fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente.
- Incidencia.- La incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre el último consumidor de las mercancías o servicios, quien ya no encuentra a quién trasladar la carga del tributo. A esta persona se le llama incidido, el cual también puede ser sujeto percutido e incidido a la vez.

De esta manera concluimos nuestro tema de impuestos, dejando una aportación de Jesús Quintana y Jorge Rojas¹, al decir que “El impuesto aparece como el más importante de los créditos públicos y fortalece la actuación financiera del Estado como un factor necesario para el mantenimiento de la vida social y política”.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

El artículo 2o. párrafo II del CFF señala que son aportaciones de seguridad social las establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de Seguridad Social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Rodríguez Lobato denomina a este tipo de contribuciones como exacciones parafiscales, entendiéndose por parafiscalidad a la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste.

Se consideran tres características de la parafiscalidad:

- 1.- La recaudación de ingresos no figura en los presupuestos generales de los Estados.
- 2.- Este tipo de ingresos están afectados de modo concreto a un destino relacionado con el servicio público que origina el tributo parafiscal.

¹QUINTANA, Jesús; ROJAS, Jorge: Derecho Tributario Mexicano, pág. 35.

3.- Son recaudados por organismos distintos del Estado.

Siguiendo a Rodríguez Lobato se concluye que las aportaciones de seguridad social son:

“Las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, en favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a estos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos”¹

SUJETOS.

Sujeto Activo. Organismos con personalidad jurídica propia y distinta de la del Estado.

Sujeto pasivo. Jorge Rojas y Jesús Quintana en su libro Derecho Tributario define al sujeto Pasivo de las aportaciones de seguridad social, a las personas que el Estado sustituye en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o bien aquellas que se benefician con los servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado. Como ejemplo cita a las cuotas obrero patronales a cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social, éstas quedan a cargo tanto de los patrones, como de los trabajadores, de igual forma sucede en lo que se refiere a las aportaciones que se

¹RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: obr cit., Pag. 93.

enteran al Instituto de Seguridad Social para la Fuerzas Armadas, las cuales son cubiertas por los miembros del ejercito y marina.

Cabe aclarar que el hecho generador de las aportaciones de seguridad social lo encontramos en las relaciones laborales que se dan entre trabajadores y empleados con el patrón. Pudiendo ser éste último un particular o el Estado.

CARACTERISTICAS.

- a) Son prestaciones obligatorias .- La obligatoriedad particular de cada una de estas contribuciones deriva de la obligación que establece la ley especial respectiva. Como ejemplo la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- b) Que se encuentren establecidos a favor de los organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal, de organismos gremiales, profesionales o sindicales.- Es decir no deben estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.
- c) Tienen un destino final .- Las aportaciones de seguridad social están destinadas a construir el capital o patrimonio de los organismos públicos descentralizados, creados por ley para la prestación de servicios de seguridad social.

EJEMPLOS DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Como ejemplo de este tipo de aportaciones tenemos:

1) Seguridad Social.

- a) Aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- b) Aportaciones al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas.
- c) Aportaciones al Instituto de Seguridad Social al Servicio de los Trabajadores del Estado, etc.

2) Vivienda.

- a) Aportaciones al Instituto de Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

La tercera figura jurídica tributaria son las contribuciones de mejoras definidas por E. Margain¹ "como la prestación que se paga por el beneficio económico que experimenta el propietario de un predio que colinda o está dentro del área geográfica en que se ejecutó la obra".

Siguiendo a E. Margain la contribución de mejoras es un tipo de contribución especial, se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específica que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Por lo tanto los recursos que se obtienen por este concepto se utilizan para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisible, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la

¹MARGAIN MANAUTOU, Emilio: obr cit., pag. 131.

colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos.

Este tipo de contribuciones son definidas por el CFF en su artículo 2o. fracción III de la siguiente forma:

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas “.

Estas obras públicas pueden ser de construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentos, banquetas, alumbrado, implementación de agua potable, etc., cabe aclarar que una contribución de mejoras no puede exceder el costo de la obra que se construye, costo que generalmente se distribuye en forma de derrama entre los propietarios de los predios beneficiados. En algunos casos como sucede en el Distrito Federal, el costo ya está predeterminado en ley con base a una determinada unidad fiscal, que puede ser el metro lineal, por ejemplo, de tubería de agua potable, de drenaje o de alumbrado público, o el metro cuadrado de pavimento.

SUJETOS.

Sujeto Activo.- El sujeto activo está representado por el Estado.

Sujeto Pasivo.- El sujeto pasivo de las contribuciones de mejoras son aquellos individuos que por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra

pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtiene una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza.

CARACTERISTICAS.

Este tipo de contribuciones reúne las siguientes características:

- a) Deben cobrarse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general. Esto es, que debido a la realización de una obra de interés general se produce un especial beneficio a un sector de la población, el cual tendrá que sufragar los gastos de la obra.
- b) El cobro debe fundarse en ley. Nuevamente volvemos al principio de legalidad mencionado anteriormente tanto en los impuestos, como en las aportaciones de seguridad social, pues deben estar establecidos en leyes fiscales para considerarse obligaciones tributarias.
- c) El servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada. Debido a que el destino de este tipo de contribuciones es para sufragar los gastos públicos del Estado.
- d) Se trata de una prestación proporcional y equitativa. Como dice Margain la aportación económica debe ser inferior al valor del servicio público o obra ejecutada, pues se trata de que el Estado no

exija entre los particulares beneficiados el costo total del servicio, únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponde al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general.

- e) El pago de la contribución es de carácter obligatorio. Fundamentado en el artículo 31o. de la Constitución a contribuir para los gastos públicos de la nación, la obligatoriedad surge en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada, o presta el servicio según sea el caso, pues es entonces cuando se conoce el costo total y consecuencia se puede efectuar la derrama respectiva.

Podemos finalizar este tema diciendo que las contribuciones de mejoras son aquellas que deben pagarse por propietarios o poseedores de bienes inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o de urbanización.

EJEMPLOS DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

A manera de ejemplificar las contribuciones de mejoras, mencionamos algunas en materia local como son:

- 1.- Infraestructura . Agua potable en red secundaria.
- 2.- Drenaje de aguas servidas en red secundaria.
- 3.- Alcantarillado pluvial.
- 4.- Vías secundarias.

- 5.- Calles colectoras.
- 6.- Calles locales.
- 7.- Obras de Ornato.
- 8.- Transporte.
- 9.- Paradero de autobuses, etc.

DERECHOS.

Los Derechos son la última figura tributaria por concepto de contribuciones y son definidas como las contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.

De conformidad con nuestro CFF en vigor, los derechos son considerados como las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstos en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Siguiendo la anterior definición podemos desprender que los derechos que obtiene el Estado pueden ser:

- Derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Es decir las contribuciones que percibe el gobierno federal por el uso o aprovechamiento que hacen los particulares de los bienes del dominio público de la nación.
- Derechos por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso no se encuentren en la Ley Federal de Derechos. En este caso son las contribuciones que pagan los usuarios como contraprestación a los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, cabe aclarar que el servicio generador de derechos debe ser un servicio que preste el Estado a través de su administración activa, y no a través de establecimientos públicos o de organismos descentralizados.
- Derechos a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Cuando los organismos públicos descentralizados en cumplimiento del objeto para el que fueron creados usen o aprovechen bienes del dominio público de la nación o presten los servicios exclusivos del Estado, estarán obligados a pagar los derechos correspondientes, contenidos en la Ley Federal de Derechos.

El derecho presenta como característica esencial ser una contraprestación compensatoria de servicios divisibles o particulares exclusivamente, entendiéndose como servicios divisibles y particulares aquellos que beneficien intereses particulares y por ende el

aprovechamiento individual si puede ser medido, como es el caso de expedición de pasaportes, actas de registro civil, etc.

SUJETOS.

Los sujetos de las contribuciones por concepto de derechos están representados por el Estado como sujeto activo, y por las personas físicas y morales prestatarias del servicio jurídico administrativo como sujeto pasivo. También tenemos como sujetos pasivos a los organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

CARACTERISTICAS.

Podemos señalar como características de los derechos las siguientes:

- a) Es necesario que se preste el servicio.- Al decir que el derecho es una contraprestación, es obvio pensar que para pagar el servicio es necesario que la obligación tributaria nazca, es decir, que se preste el servicio solicitado o impuesto.
- b) El servicio administrativo debe ser particular y divisible.- Es decir que el servicio debe ser aprovechado directa e individualmente por el usuario, es un aprovechamiento individual independientemente de que el servicio sea a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

- c) El servicio debe ser proporcionado por el Estado.- El servicio debe ser prestado por la administración activa o centralizada, en virtud de ser los derechos contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos destinados a sufragar los gastos públicos del Estado.
- d) El cobro debe establecerse en una ley.
- e) El pago es de carácter obligatorio.- Debido a que es una obligación ex-lege es necesariamente jurídico cumplir con el pago en virtud de haber recibido y aprovechado directamente el servicio jurídico administrativo del Estado.
- f) Debe ser proporcional y equitativo.- Esta proporcionalidad y equidad esta relacionada en lo que el particular debe pagar corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, es decir, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos.

EJEMPLOS DE DERECHOS.

De conformidad con la Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, son derechos los siguientes:

I.- Por recibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público, como por ejemplo:

- De la Secretaría de Educación Pública.

- a) Por los servicios que se presten en materia de derechos de autor.

b) Por los servicios que presta la misma, en materia de registro y registro profesional.

- De la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

a) Por el registro anual de las máquinas de comprobación fiscal.

- De la Secretaría de Relaciones Exteriores.

a) Por la expedición de pasaportes o documentos de identidad y viaje.

2.- Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados.

- Comisión Federal de Electricidad.

- Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial.

3.- Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, como por ejemplo:

- Aprovechamiento de bosques.

- Por la explotación de las salinas.

- Uso o aprovechamiento de las aguas nacionales.

- Por la caza o captura de animales silvestres, se pagará el derecho de caza deportiva.

4.- Derecho sobre la extracción de petróleo.

5.- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.

2.3.2. OTROS CREDITOS.

Como ya observamos se han definido a las contribuciones, ahora toca el turno a aquellos créditos, que no son considerados como contribuciones.

APROVECHAMIENTOS.

Los aprovechamientos son ingresos ordinarios provenientes de las actividades de derecho público que realiza el gobierno, y que recibe en forma de recargos o multas; o como cualquier ingreso no clasificable como impuestos, derechos o productos.

El CFF en su artículo 3o. los define como: Los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Entre otros aprovechamientos tenemos los siguientes:

- 1) Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
- 2) Reintegros por sostenimiento de las escuelas. Artículo 123o. por vigilancia.
- 3) Cooperación de los Gobiernos de Estados, Municipios y de particulares para obras diversas.

- 4) Indemnizaciones y multas distintas a las derivadas de contribuciones.
- 5) Participación en los ingresos derivados de la aplicación de las leyes locales sobre herencias y legados así como de las donaciones.
- 6) Aportaciones a cargo de establecimientos de salud.
- 7) Participación a cargo de concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
- 8) Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
- 9) Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios públicos prestados por la federación .
- 10) Participaciones señaladas por la ley federal de juegos y sorteos.
- 11) Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el sistema escolar federalizado.
- 12) Hospitales Militares.
- 13) Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la ley federal de derechos de autor.
- 14) Recuperaciones de Capital.
- 15) Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal.
- 16) Otros.

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Son los recargos, las multas, las sanciones pecuniarias, los gastos de ejecución y las indemnizaciones.

Compete exclusivamente a la autoridad tributaria la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos, esto se encuentra plasmado en el Artículo 21o. constitucional. La sanción o la multa tiene como características un fin primario consiste en la represión al sujeto pasivo de la obligación tributaria, y uno mediano, cuya finalidad consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación.

En el Artículo 2o. del CFF, párrafo final establece que los recargos son accesorios de las contribuciones y que participan en la naturaleza de éstas. Los recargos son considerados como un resarcimiento, y no pena, en favor del fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga.

De acuerdo con el Artículo 2o. fracción IV del CFF, los gastos de ejecución son considerados como accesorios de los tributos, y por lo tanto participan de la naturaleza de éstos. Según las reglas establecidas en el mismo código, párrafo sexto del artículo 2o. cuando exista un adeudo fiscal, en primer término se cobrarán los accesorios, de conformidad con el siguiente orden: primero los gastos de ejecución, enseguida los recargos, luego las multas, y por último la indemnización, relativa a cheques sin fondos con que se hubiese

pretendido pagar contribuciones. Una vez que se han cubierto los accesorios, el resto del pago se aplicará al crédito principal.

ACCESORIOS DE LOS APROVECHAMIENTOS.

Son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones, que se apliquen en relación con aprovechamientos.

PRODUCTOS.

Son los ingresos que percibe la federación, por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de Derecho Público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

En cuanto a los productos estos son definidos por el CFF en el artículo 3o. como: las contraprestaciones de los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

El concepto de producto se divide en dos clases que son:

- 1) Ingresos por actividades que corresponden al desarrollo de funciones propias del derecho privado .
- 2) Ingresos por la explotación de sus bienes del dominio privado.

Algunos ejemplos son:

- Servicios que no corresponden a funciones de derecho público.
- Derivados del uso, goce o explotación de bienes del dominio privado.

a) Explotación de tierras y aguas.

- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
- Enajenación de bienes muebles e inmuebles.
- Intereses de valores, créditos y abonos.
- Utilidades.

1) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

2) De la lotería Nacional.

3) De pronósticos deportivos.

CAPITULO III. FORMAS DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL.

La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron; o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Las obligaciones tributarias pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones, es que una vez satisfecha la conducta debida: de dar, hacer, o no hacer, culmina su existencia. La extinción se da con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, al respecto al mandato legal, la recepción de una inspección, etc., será el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación. Sin embargo la extinción puede presentar diversos matices y formas. Las formas de extinción que generalmente se aceptan son las siguientes:

- PAGO.
- COMPENSACION.
- CONDONACION.
- PRESCRIPCION Y CADUCIDAD.

3.1. PAGO.

CONCEPTO.

El pago constituye una de las formas de extinción de los créditos fiscales, el cual se encuentra previsto en diversos artículos del CFF como lo veremos más adelante, pero también, está regulado por el Derecho Común, siendo éste, de importancia tal al ser considerado como supletorio del Derecho Tributario; así pues tenemos que el Código Civil¹ (CC), considera al Pago o cumplimiento como la entrega de la cosa o cantidad debida o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

En materia tributaria, si consideramos la primera parte del anterior precepto legal "entrega de la cosa o cantidad debida" nos referimos al pago en especie o en efectivo respectivamente originando como consecuencia la extinción de la obligación tributaria, específicamente hablando de la obligación de dar, en otras palabras, se extingue el crédito fiscal.

Pero si consideramos el último párrafo del anterior artículo del CC, nos referimos a la extinción de las obligaciones secundarias de hacer o no hacer.

Por lo tanto podemos afirmar que el pago del crédito fiscal es la entrega del bien (dinero o especie) para satisfacer la obligación tributaria de dar.

¹ CCDF. Art. 2062

Isaac López Freyle¹, nos dice que el pago es la prestación exacta en dinero del monto que constituye la deuda y que tiene la virtud de disolver el vínculo jurídico que se deriva de la obligación debida.

Muchos autores coinciden al decir que el pago es el cumplimiento normal de las obligaciones fiscales, Francisco de la Garza², nos dice que es modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

No esta de más aclarar que normalmente el Estado funge como sujeto activo de la obligación fiscal, y el deudor como sujeto pasivo, por ello el cumplimiento se da por parte del sujeto pasivo a favor del sujeto activo.

CLASES DE PAGO.

Existen diversas clases de pago en materia tributaria, y pueden agregárseles muchos más, pero siguiendo a Emilio Margain consideramos los siguientes:

Pago liso y llano. Siendo éste el que efectúa el sujeto pasivo sin objeción alguna, arrojando como resultado: a) al pago de lo debido; b) pago de lo indebido. El primero consiste en que el sujeto pasivo entrega al sujeto activo lo que adeuda conforme a la ley; el segundo entrega al sujeto activo una suma superior a la que adeuda, o peor aún,

¹ LOPEZ FREYLE, Isaac : *Principios de Derecho Tributario*, pag. 119.

² GARZA, Francisco de la : *obr cit.*, Pag. 593.

entrega una cantidad que no debe, debido a que el causante se ubica como deudor de un crédito fiscal y lo entera al fisco, percantándose después de su error.

En este caso el causante tiene derecho al reembolso, donde surge una obligación en la cual el acreedor es el contribuyente y el deudor el Estado. Esta figura jurídica esta regulada por el Artículo 22o. del CFF, que a la letra dice:

“Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificado expedidos a nombre de éste último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.”

Cuando la contribución se calcule por ejercicios únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitar la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

Pago en garantía. En el pago en garantía no hay obligación fiscal, sin embargo el causante lo realiza para asegurar el cumplimiento

de la misma en caso de llegar a coincidir con el supuesto normativo. Como ejemplo podemos mencionar las importaciones temporales.

Pago Bajo Protesta. Es aquel que el causante hace bajo inconformidad con respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y por ende puede interponer los medios de defensa que considere necesarios para impugnar el crédito solicitado.

Pago Provisional. Es el que deriva de autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco de acuerdo a la ley, sumas de dinero en base a estimaciones, las cuales tienen el carácter de provisional, pues al final del ejercicio se realiza el cálculo del impuesto anual deduciendo el monto de los pagos provisionales, si se obtiene la diferencia a cargo esta se enterará al fisco, pero si la diferencia es a favor está podrá ser devuelta o bien se podrá optar por compensarla. Como ejemplo tenemos el pago provisional del ISR, o el pago provisional del IA.

Pago Definitivo. Es aquel que se deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación inmediata por parte del fisco, en este caso el contribuyente presenta una declaración definitiva al fisco indicando su situación y la cuantía de su adeudo. Cabe señalar que la verificación puede ejercitarla la autoridad con posterioridad. Como ejemplo tenemos el pago anual del ISR de actividades empresariales.

Pago de Anticipos. Es aquel que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado a cuenta de lo que ya le corresponde al Estado, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante un ejercicio fiscal, ya saben cuanto les corresponde pagar, y a

cuenta de ello en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta en el momento de determinar el impuesto anual. Como ejemplo podemos mencionar el pago de sueldos y salarios.

FORMAS DE PAGO. (MEDIOS DE PAGO)

Existen dos formas de pago aceptados por nuestra legislación:

- En Efectivo.
- En Especie.

EFFECTIVO.

La regla general es que el pago se efectúe en efectivo, salvo que las disposiciones aplicables establezcan que se haga en especie. En la República los pagos se efectúan en moneda nacional de conformidad con el artículo 20o. del CFF, "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate".

El CFF acepta como medios de pago los cheques certificados, los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados.

Cheques Certificados o Personales no Certificados.

Los cheques certificados jurídicamente se consideran como efectivos para los efectos del pago de cualquiera prestación fiscal, como el ejemplo de los pagos de impuestos de importación, exportación y sus derivados o conexos.

Se aceptarán cheques personales sin certificar cuando sean expedidos por el propio contribuyente. Los notarios públicos que se encuentren obligados a enterar contribuciones a cargo de terceros deberán de cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que se expida a favor de la Tesorería de la Federación, o a sus organismos subalternos o auxiliares.
 - b) Que el librador esté inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.
 - c) Que el documento esté a cargo de institución bancaria de la localidad o de la circunscripción territorial de la oficina recaudadora.
 - d) Que se anote al reverso del cheque el nombre del librador anexando la leyenda "para abono en cuenta".
 - e) Que no estén endosados.
- Giros Postales, Telegráficos o Bancarios.

Este tipo de pago tendrá lugar cuando el domicilio del deudor se encuentre en lugar distinto a la oficina receptora.

Existen además otras formas de pago de efectivo, como son los bonos de la tesorería de la federación, bonos o cupones de la deuda pública, certificados de la tesorería, certificados de devolución de impuestos, certificados de promoción fiscal.

Todos los pagos anteriormente señalados se consideran pago en efectivo, puesto que todos ellos representan un valor monetario.

EN ESPECIE.

El pago en especie queda autorizado cuando las leyes especiales lo determinen.

LUGAR DE PAGO.

El pago debe realizarse en el lugar señalado por la ley. El sujeto pasivo debe hacer el pago a través de la oficina receptora de su jurisdicción, ya sea directamente por la Tesorería de la Federación o bien por medio de sus organismos subalternos o auxiliares los cuales son:

- a) Las Tesorerías de los Poderes Federal, Legislativo y Judicial.
- b) Las Dependencias de los gobiernos de los Estados y Municipios, del Distrito y Territorios Federales; los Organismos Descentralizados; las Sociedades de Participación Estatal, y
- c) Los particulares legalmente autorizados.

ORGANISMOS AUXILIARES.

- a) Tesorería del Distrito Federal y de los Estados.

La ley de ingresos de la federación otorga facultades a la SHCP, para autorizar la recaudación de los impuestos previstos en la ley por conducto de "Instituciones de Crédito".

ORDEN DE APLICACION DE LOS PAGOS.

"Se llama imputación de pagos a la designación de la deuda a que deba aplicarse el pago que se realiza"¹

Para que nazca la facultad de imputar pagos es necesario que existan dos o más relaciones jurídicas homogéneas, líquidas y exigibles.

Los problemas de imputación de pagos surgen cuando:

- El importe o importes no cubren la obligación pendiente.
- Cuando existen varias deudas con diferentes periodos.
- Cuando existen varias deudas.
- Cuando existen varios tributos.

Cabe hacer mención que el deudor es quien va a señalar las deudas a las cuales se deberán imputar los pagos, pero si el crédito fiscal está constituido por varios conceptos, el CCF (Art. 20) dispone que los pagos que realice el deudor por un mismo crédito se aplicarán en la forma siguiente:

¹ *ibid.* Pág. 607

- I) Gastos de Ejecución.
- II) Recargos.
- III) Multas.
- IV) Indemnización por cheques no pagados.
- V) Suerte Principal.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnado, alguno de los anteriores conceptos, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y señalado.

COMPROBACION Y EFECTOS DEL PAGO.

De conformidad con el artículo 60. del CFF la comprobación de pago de los créditos fiscales se obtendrá mediante el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la SHCP o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora.

EFECTOS DEL PAGO.

El efecto del pago es la extinción del Crédito Fiscal, que trae como resultado la liberación del deudor.

Para que el deudor quede liberado de la obligación es necesario que el pago:

- a) Haya sido recibido por el Estado, sin reservas de ninguna naturaleza.

b) Sea realizada con buena fe por parte del contribuyente, es decir, que no exista dolo, o culpa.

3.1.1. PAGO EN TIEMPO Y EXTEMPORANEO.

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es, en principio, el de la realización del hecho imponible, ya se trate de impuestos permanentes o instantáneos.

Es evidente que el pago debe efectuarse en la fecha o plazo establecido por el ordenamiento tributario o bien en la fecha señalada por las autoridades hacendarias. En principio, la falta de pago de los tributos, en tiempo y forma adecuados, puede constituir una infracción punible, además reviste el aspecto de lesión primordial que se causa al Estado por la falta de pago oportuno de la obligación

La fecha o plazo como modalidad temporal del pago lo podemos encontrar en el artículo 60. del CFF, mismo que inclusive señala los términos y fechas en que el mismo debe llevarse a cabo cuando la ley de la materia al respecto nada establezca.

Artículo 60. " Las contribuciones se pagan en al fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los

contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

- En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.

PAGO EXTEMPORANEO.

Pago extemporáneo es el que se entera fuera de plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento. El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que se haga mediado requerimiento de la autoridad hacendaria. El pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora. La prórroga del pago se presenta cuando la autoridad autoriza el entero del crédito, fuera del plazo señalado por la ley. Existe mora en el pago, cuando el contribuyente injustificadamente deja de enterar el crédito dentro del plazo señalado por la ley.

La falta de pago parcial o total de una contribución dentro de la fecha o plazo establecido dentro de las disposiciones fiscales generará una serie de consecuencias jurídicas entre las que es preciso señalar las siguientes:

a) La actualización de la Contribución. En tiempo, en economías expuestas a procesos inflacionarios, genera una serie de impactos sobre los valores monetarios o mejor dicho sobre la expresión monetaria de los valores de bienes y servicios, se ahí que sea menester diseñar mecanismos eficaces que contrarresten dichos efectos. La economía pública no está ajena a dichos riesgos, por lo que es preciso reexpresar constantemente en términos monetarios el monto de las contribuciones dado que un peso que se debió percibir el fisco el día 1o. de enero no tiene el mismo poder adquisitivo ya para el mes de febrero o de marzo del mismo año, dicho fenómeno se agudiza conforme el momento de pago se aleja de la fecha en que debió de efectuarse éste. La actualización constituye un instrumento consignado por el legislador mexicano en el artículo 17-A del CFF, y en virtud del cual se adecua la expresión monetaria de las contribuciones conforme a un factor de actualización que constituye un fiel reflejo del índice inflacionario; a través de este procedimiento pretende modificarse no el valor real de la contribución sino sólo su expresión monetaria.

Las notas más sobresalientes de dicho procedimiento de actualización son las siguientes:

1. Su aplicación es inexcusable.
2. No excluye la causación de recargos, inclusive estos últimos se calculan sobre contribuciones actualizadas.
3. Es aplicable a todas las contribuciones.

b) Causación de los Recargos. Los recargos de acuerdo con el artículo 21o. del CFF tiene un carácter de indemnizatorio y no sancionador, constituyendo su hecho generador la mora o tardanza en el pago. Las notas más sobresalientes de los recargos de acuerdo con el artículo antes mencionado se presentan a continuación:

1. Tiene carácter indemnizatorio.
2. Su hecho generador es la mora.
3. El monto de los mismos se calcula aplicando la tasa previstas en el citado artículo 21o. al monto de las contribuciones omitidas y actualizadas.
4. "El monto de los mismos no podrá exceder de los correspondientes a diez años".
5. No causan recargos, no obstante la mora, los propios recargos, las multas por infracción a disposiciones fiscales, los gastos de ejecución y la indemnización por falta de pago de un cheque mediante el cual se cubrió una contribución.

c) Exigibilidad del Crédito Fiscal. En los términos del artículo 145 del CFF, una contribución no pagada oportunamente se convierte en exigible pudiendo llevarse a cabo en contra del sujeto moroso el procedimiento administrativo de ejecución.

d) Punibilidad. La falta de pago oportuno es sancionable mediante multa administrativa cuando dicha omisión se encuentra tipificada como constitutiva de infracción.

3.1.2. PAGO EN PARCIALIDADES.

Fuera de plazos los créditos se pueden cubrir con la autorización expresa de la autoridad hacendaria para diferenciarlos en forma total a una fecha posterior , o para cubrirlos en parcialidades.

La prórroga o pago en parcialidades, no constituye en sí misma una forma de extinción del crédito fiscal, sino que consiste en la suspensión temporal de la obligación para su cumplimiento en una fecha futura y, por consiguiente, el diferimiento de la exigibilidad del crédito por la vía económica coactiva.

El artículo 66a. del CFF, establece el pago diferido o en parcialidades, que a la letra dice: "Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de treinta y seis meses. Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de los meses en que se debieron haber pagado hasta el mes en el que se conceda la autorización. Cada parcialidad se actualizará desde la última fecha hasta el mes en que cada parcialidad se pague. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizado, a la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos."

Este artículo nos muestra que debe tenerse presente que el otorgamiento de ambas autorizaciones constituye el ejercicio de una amplia facultad discrecional y siempre y cuando se satisfagan los requisitos previstos de dicho numeral.

El pago en parcialidades podrá solicitarse preferentemente en cualquier tiempo; cuando se requiera autorización el contribuyente presentará una solicitud ante las autoridades competentes, una vez interpuesta la solicitud, la autoridad fiscal competente concederá una prórroga que no excederá de 36 meses. Una vez autorizado el pago a plazos las autoridades fiscales exigirán se garantice el interés fiscal, el cual se explicará en el siguiente capítulo.

Cesará la prórroga o la autorización para pagar en parcialidades y el crédito fiscal será inmediatamente exigible en alguno de los siguientes casos:

- A) Cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal.
- B) Cuando el deudor sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- C) Cuando, en su caso, deje de cubrirse alguna de las parcialidades.

Cabe señalar que la solicitud de prórroga o pago en parcialidades únicamente procederá por contribuciones de un ejercicio terminado, a excepción de las aportaciones de seguridad social.

3.2. COMPENSACION.

CONCEPTO.

La compensación es en nuestro sistema jurídico un medio de extinguir las obligaciones.

Castán ¹ la define como “ el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra”.

En el derecho privado, la compensación es un medio normal de extinción de las obligaciones. La compensación como forma de extinción de las obligaciones, no solamente lo consigna la doctrina, sino también el derecho positivo. De acuerdo a lo establecido en el Artículo 2185o. del Código Civil del Distrito Federal (CCDF), tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho. También en los siguientes artículos del CCDF se presenta la figura de la compensación, los cuales a continuación se muestran:

Art. 2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Art. 2187.- La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

¹TOBEÑAS CASTAN, José: *Derecho Común y Moral*, Tomo II pág. 560.

Art. 2188.- Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.

Art. 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía que se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días.

Observando lo anterior puede decirse que más que ser la compensación una forma de extinción de la obligación, es una manera de extinguir obligaciones, dado que siempre para que pueda configurarse dicha institución, se requiere la presencia de al menos dos obligaciones, mismas que se extinguen al operar esta figura.

Esta institución trasladada al Derecho Fiscal y permite que el CFF, regule de manera general la compensación de los créditos fiscales y en otras leyes se hace manifiesta la tendencia a extender y facilitar la operación de esta institución extinguidora. En dicho Código, se establece que procede la compensación cuando se trate de obligaciones fiscales de personas de derecho privado y de crédito de ellas en contra del Fisco Federal, siempre que dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de leyes tributarias y se satisfagan los mismos requisitos del derecho común para su realización.

El CFF regula la compensación cuando los acreedores y deudores recíprocos son entidades de derecho público. Establece la compensación entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito, Municipios, etc., por la otra, podrán operar respecto de cualquier clase de créditos o deudas, si unos y otros son líquidos y exigibles, sólo si existe acuerdo al respecto entre las partes interesadas.

El principio básico que regula a la compensación es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.

PRECEPTO LEGAL EN MATERIA FISCAL.

En el artículo 23o. y 24o. del CFF., se muestra la figura de la compensación.

Art. 23o. “ Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se presentó la declaración hasta aquél en que la compensación se realice. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos de la SHCP establezca mediante reglas de carácter general.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21o. de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada. No se podrán compensar cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoria o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el artículo 22o. aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación. Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribuciones de mejoras o derecho”.

Art. 24o. “ Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, Organismos Descentralizados o empresas de Participación Estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra. Tratándose de la compensación con Estados y Municipios se requerirá previo acuerdo de éstos”.

PRESUPUESTOS.

Los presupuestos que deben darse para que proceda la compensación, se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago y son las siguientes:

1. Reciprocidad y Propio Derecho. Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.

2. **Principalidad de Obligaciones.** Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.
3. **Fungibilidad.** El principio de los créditos fiscales compensables debe ser el sentido de que los mismos sean en dinero.
4. **Liquidez.** Los créditos fiscales deben ser liquidos. La deuda líquida es aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.
5. **Exigibilidad y Firmeza.** Los créditos compensables deben ser exigibles y no estar sujetos a una controversia para poder ser exigibles.
6. **Libre Disposición de los Créditos.** No pueden compensarse los créditos, cuando uno o ambos están sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.
7. **Procedencia.** El artículo 29o. del CFF, exige que ambos créditos procedan de la aplicación de leyes tributarias.

REQUISITOS.

Como se puede observar el Código Fiscal de la Federación dispone que:

- Cuando se reúnen los presupuestos de la compensación, la SHCP podrá hacerla de oficio; sin que medie gestión de la parte interesada.
- El contribuyente mismo puede compensar las cantidades que según sus declaraciones definitivas tuviere a favor, cuando tenga que

hacer pagos provisionales o definitivos o cubrir diferencias a su cargo.

PROCEDIMIENTO.

Para realizar el procedimiento de compensación, la SHCP, emite formas especiales, con lo que se evita la posibilidad de confusiones o deficiencias de datos en la operación, independientemente de que también se pueda realizar de oficio aun cuando el crédito a cargo del particular haya quedado firme.

De acuerdo con lo establecido en el Artículo 23o. del CFF, entendemos que la compensación puede ser de dos tipos:

- 1) Compensación realizada vía autorización expresa de las autoridades fiscales.
- 2) Compensación realizada por el propio contribuyente.

Cuando la compensación debe ser ejecutada por la autoridad fiscal se requiere una actividad administrativa por parte de ésta provocada por la solicitud del interesado o espontánea de la autoridad.

Se advierte la tendencia a hacer posible que la compensación pueda ser efectuada por el propio contribuyente. La Ley da derecho al contribuyente para optar entre reclamar la devolución de las cantidades pagadas en exceso y a su favor, de acuerdo con las declaraciones definitivas que presentase y por compensar dichas cantidades, cuando

tenga que hacer pagos provisionales o definitivos, o cubrir diferencias a su cargo. El procedimiento que se establece es el siguiente:

1. Si operada la compensación queda algún saldo a cargo del causante, lo enterará al presentar la declaración correspondiente.
2. Si operada la compensación quedará saldo a favor del causante, éste podrá utilizarlo en futuras aplicaciones.

Al igual que en el caso de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, consideramos pertinente que sea el causante quien excite a la autoridad para que ésta le compense sus créditos fiscales, excitación que deberá realizarse por escrito a través de las declaraciones respectivas, por simple escrito dirigido a las autoridades competentes.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 13o. del Reglamento del Código Fiscal de Federación, cuando conforme el contribuyente efectúe la compensación de cantidades a su favor derivadas de una misma contribución, invariablemente deberá hacerlo ante la autoridad recaudatoria que en los términos de la Fracción II del artículo 2o. del mismo reglamento, bancos autorizados para recibir contribuciones, las oficinas de las aduanas, las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y los organismos descentralizados competentes para recaudar contribuciones federales.

EFFECTOS DE LA COMPENSACION.

Dispone el CCDF en su artículo 2186o., (anteriormente expuesto), que el efecto de la compensación es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor, y que si las deudas no fueren de igual cantidad, hecha la compensación queda expedita la acción por el resto de la deuda (Art. 2191o.).

De lo anterior expuesto se desprenden las siguientes notas en torno a la compensación:

- A) Como presupuesto. Que trate de obligaciones referentes a aquellos tributos que deben pagarse a través de la presentación de declaraciones, como por ejemplo el ISR a cargo de las sociedades mercantiles; o las personas físicas en los supuestos como marca la ley; así como tratándose del IVA al amparo de la ley respectiva, de tal forma que si determinada contribución no debe pagarse a través de la presentación de declaraciones no podrá operar jamás la compensación, no obstante que se satisfagan los demás requisitos previstos por el legislador.
- B) Siempre la compensación tiene un carácter optativo; dado que la compensación se presenta como un beneficio para el sujeto obligado.
- C) Existen dos supuestos distintos que engendran lo que vendría a llamarse dos especies de compensación. Una, que sería la regla general, que opera por sólo así quererlo el sujeto obligado, por supuesto que una vez satisfechos todos los requisitos. Una segunda

especie corresponde a aquellos casos en que la compensación, para que opere, debe estar precedida de una autorización expresa de la autoridad hacendaria, esto es sólo para aquellos supuestos en que el saldo a favor no corresponda a la misma contribución de la que resulta deudor el sujeto.

D) No procede la compensación en relación a aquellas cantidades cuya devolución se hubiese solicitado, no obstante que nada haya proveído hasta la fecha la autoridad, y cuando la obligación a cargo de la autoridad a devolver las cantidades se haya extinguido por prescripción.

Cabe señalar que la SHCP, emite reglas generales para determinar el procedimiento de compensación. Si el contribuyente efectúa en forma improcedente la compensación, debe cubrir a las autoridades fiscales el importe de las sumas compensadas debidamente actualizadas, más los recargos correspondientes.

Ahora bien, la más reciente Resolución Miscelánea de la Compensación nos marca:

En la regla 18.- Los contribuyentes que opten por compensar contribuciones que tengan a su favor, presentarán ante la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la declaración donde hubieran efectuado la compensación relativa, aviso de compensación, utilizando para ello las formas oficiales que la misma marca para efectos del ISR E IVA; así como en su caso, la información que señala la regla 22 de esta Resolución, o bien mediante

escrito libre tratándose de compensación del IA o del Crédito al Salario.

21.- Para los efectos del art. 23o. del CFF, los contribuyentes del sector agrícola y ganadero, podrán optar por compensar las cantidades a su favor en el IVA, contra los impuestos al activo o sobre la renta a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros, incluyendo sus accesorios, utilizando la forma oficial, que presentarán ante la Administración de Recaudación que les corresponda, siempre que dicha compensación se efectúe a partir del mes siguiente a aquél en que se presentó la declaración en que se determine el saldo a favor y den cumplimiento a los demás requisitos.

22.- Los contribuyentes podrán efectuar la compensación de las cantidades que tengan a su favor en el IVA, contra el ISR a su cargo o las retenciones del mismo efectuadas a terceros y el IA, incluyendo sus accesorios que se paguen mediante declaración siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la misma.

Si después de efectuada la compensación de las cantidades que hubieran tenido a su favor en el IVA, resulta un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá compensarlo en declaraciones posteriores o solicitar la devolución.

24.- Las personas físicas darán a conocer a las autoridades fiscales, la opción de efectuar la compensación o solicitan la devolución del saldo a favor en el ISR correspondiente al ejercicio fiscal 1994, marcando en el recuadro respectivo en el formulario, según sea el caso la opción elegida por el contribuyente para recuperar el saldo a favor no podrá

variarse una vez que se haya señalado en el formulario correspondiente.

3.3. CONDONACION.

CONCEPTO.

Es la figura jurídico tributaria que permite al Estado renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, dado que existen circunstancias de fuerza mayor que así lo ameritan.

PRECEPTO LEGAL.

La condonación se encuentra sujeta a un tratamiento especial, debido a que el derecho del sujeto activo, como un derecho de carácter público constituye a su vez una obligación, la cual no puede ser renunciada por el órgano encargado de su cobro por su libre arbitrio, sólo se puede realizar cuando la ley expresamente lo autoriza. El derecho común reconoce a esta figura como remisión de la deuda, que en el artículo 2209o. del CC establece que "cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe".

En materia fiscal, existe la condonación de contribuciones y la condonación de multas.

La condonación de contribuciones esta regulado por el artículo 39o. del CFF , el cual establece que la condonación de contribuciones

se realiza mediante disposiciones de carácter general dictadas por el Ejecutivo Federal, cuando se hubieren efectuado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en el caso de catástrofes sufridas y fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; debiendo determinarse en las mismas el importe o proporción de los beneficios, así como su alcance; autorizar el pago a plazos, diferido o en parcialidades, igualmente deberán determinar los requisitos que deben satisfacerse por los beneficiados.

La finalidad de la condonación consiste en atemperar la carga tributaria en algunas regiones del país por encontrarse en situación difícil que afecta su economía en general, por citar un ejemplo mencionaremos la publicación realizada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de Julio de 1995. Decreto por el que se condonan diversas contribuciones y aprovechamientos por importaciones que se hubieran causado del 23 de diciembre de 1994 al 9 de marzo de 1995, derivado de las circunstancias económicas adversas que enfrentó el país, por la devaluación de nuestra moneda y el consiguiente impacto en las importaciones y las contribuciones y aprovechamientos causados por la importación para reducir dicho impacto adverso sobre las actividades productivas, de comercialización y de abasto, y sobre el nivel de precios, lo que contribuirá a la protección de los empleos y del poder adquisitivo de los mexicanos.

El mencionado decreto abarca condonación parcial del pago de contribuciones y aprovechamientos causados por motivo de importaciones definitivas de mercancías efectuadas durante el periodo mencionado; incluyendo el impuesto general de importación, el impuesto al valor agregado, el impuesto especial de producción y servicios, el impuesto sobre automóviles nuevos, el derecho de tramite aduanero y las cuotas compensatorias a que se refiere la Ley de Comercio Exterior.

Como características esenciales de la condonación de contribuciones tenemos:

- 1) La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
- 2) Debe ser de carácter general.
- 3) Procede por región o rama de actividad.
- 4) Debe estar autorizada por ley.

Por otro lado tenemos la condonación de multas, la cual abarca diferente contenido, procedimiento y tratamiento; al establecer el artículo 74o. del CFF que la SHCP podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Cabe agregar que las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda respecto a la condonación de multas no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el CFF, ya que se emiten en base a una facultad discrecional y que, por lo tanto, es potestativo concederlas.

La solicitud de condonación de multas dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Un aspecto relevante para que proceda la condonación es que la multa haya quedado firme, es decir, que no haya ningún medio de defensa en contra de ella y que, además, ningún acto conexo a ella se encuentre en proceso de impugnación.

Francisco de la Garza, considera que existen dos tipos de condonación de multas: la total y la parcial.

La primera es considerada como condonación forzosa, en virtud de que el "infractor" presentó las pruebas necesarias para demostrar que no cometió la infracción o que la persona a que se atribuye no es responsable. La condonación parcial queda a discreción de la SHCP cuando considera que los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción y las demás circunstancias del caso justifican que se reduzca parcialmente el importe de la multa.

PROCEDIMIENTO.

La instancia de condonación de multas deberá presentarse mediante solicitud escrita que contenga los datos necesarios de identificación del contribuyente en la que se acompaña los documentos relativos, las pruebas que exige la ley y que demuestran las circunstancias de la no comisión de la infracción. Esta solicitud solo podrá hacerse valer en contra de resoluciones que sean definitivas.

Emilio Margain¹ expone que “ La condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la Administración Pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de el lo aumenten o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes atemperar, en lo posible, el rigor de la ley, en el caso de la imposición de multas.

3.4. PRESCRIPCION Y CADUCIDAD.

Otras formas de extinción del los créditos fiscales son la prescripción y la caducidad; las cuales se analizarán por separado para poder comprenderlas y en determinado momento poder diferenciarlas; dado la polémica que rodea a ambas en torno a que en materia fiscal muchos autores considerarán que dichos términos tienen un mismo significado.

3.4.1. PRESCRIPCION.

CONCEPTO.

Desde el punto de vista del derecho común la prescripción es definida de la siguiente manera:

¹MARGAIN MANAUTOU, Emilio: obr cit., Pag. 327, 328.

“Prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley”¹

“La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa”²

En materia tributaria únicamente es aplicable la prescripción negativa por referirse a la liberación de obligaciones, pues bien, la prescripción en el Derecho Fiscal es considerada como el medio por el cual una persona se libera de una obligación por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas.

Cabe hacer mención que el crédito fiscal es una obligación fiscal determinada en cantidad líquida y que esta formada por contribuciones, aprovechamiento y de sus accesorios, por lo tanto la prescripción es un medio legal para la extinción de los créditos ante el fisco federal y a favor de este, su fundamento legal esta establecido en el artículo 146o. y 22o. del CFF, respectivamente:

Art.146o. “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años”.

Art. 22o.“La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.

Por lo tanto podemos afirmar que la prescripción opera :

¹ CCDF, art. 1135o.

² CCDF, art. 1136o.

- a) A favor de los contribuyentes, extinguiendo sus obligaciones tributarias mediante el transcurso del tiempo.
- b) A favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios.

Prescripción a favor del contribuyente y en contra del estado

La prescripción a favor del contribuyente tiene su hipótesis en el artículo 146o. del CFF al establecer que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, iniciándose el mismo a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido e interrumpiéndose con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito. De lo anterior podemos desprender los siguientes puntos a saber acerca de la prescripción:

- a) Existencia de la prescripción en materia tributaria con efectos liberatorios.
- b) El término para que dicha institución opere es de cinco años, susceptible de interrupción o suspensión.
- c) Dicho término empieza a computarse a partir de que la obligación se convierte en exigible.
- d) La prescripción se puede hacer valer por la vía de acción o por vía de excepción, en el primer caso, solicitando a la autoridad que emita una resolución declarando que se ha configurado dicha institución y

por ende se ha extinguido la obligación; en el segundo caso, cuando la autoridad lleva a cabo cualquier gestión de cobro después de haber transcurrido el término de la prescripción y el obligado al hacer valer el medio de defensa que proceda en contra de aquella resolución esgrime como agravio la extinción de la obligación en virtud de haber operado la prescripción.

Prescripción a favor del fisco y en contra de los contribuyentes.

El CFF dispone que en el plazo de cinco años (es decir, en igualdad de condiciones que para los particulares) se extingue, por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente. El plazo se inicia a partir de la fecha en que se hizo el pago e igualmente es susceptible de interrupción.

FUNDAMENTO.

El fundamento 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, es decir, ésta se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del fisco, como de los particulares, no estén indefinidamente sin que sean determinados con precisión, hecho que ocasionaría que no se pudiera fijar las condiciones económicas del estado, como de los negocios de los particulares.

Emilio Margain argumenta que el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la necesidad del sujeto activo en vigilar que los causantes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

En bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del estado con los contribuyentes, el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

FORMA EN QUE CORRE.

Tomando como base nuestro CFF, el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, cuando la prescripción opera a favor del contribuyente. Pero cuando la misma opera a favor del fisco, el término empieza a computarse desde el momento en que se realizó el pago de lo indebido.

El término de la prescripción puede ser sujeto a interrupción o de suspensión.

INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION.

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.

La interrupción del computo del término de la prescripción consiste en inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el computo del plazo. Ejemplo:

La empresa "X", S.A de C.V obtuvo ingresos gravados por el ISR (ISR) en enero de 1989, debiendo efectuar pagos mensuales los días 17 de cada mes, el cual pudo ser legalmente exigido a partir del 17 de febrero del mismo año, en virtud de que la empresa no cumplió con la obligación de pagar el crédito, éste debió haber prescrito el 17 de febrero de 1994 en condiciones normales. Pero el día 29 de Julio de 1992 se le requirió a la empresa "X", S.A. de C.V. el pago del ISR del periodo 01/89 originándose con este acto la interrupción del término de la prescripción de febrero de 1989 a julio de 1992, por lo tanto, el conteo inicia el día 30 de Julio de 1992 y si no existiese posteriormente algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, este prescribirá el 30 de Julio de 1997.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido que el acto interruptorio de la prescripción debe ser tan preciso y limitado que sólo pueda entenderse que con el se pretende determinar el crédito, haciéndolo saber así al interesado por medio de notificación y en que, por tanto, siendo el requerimiento de pago una orden indeterminada, vaga y genérica, en cuanto a la finalidad que con el pueda perseguir la autoridad recurrente, no puede interrumpir la prescripción.

Por otra parte la interrupción de la prescripción a favor del estado se interrumpe por actos de los particulares en que reclaman la devolución de lo pagado indebidamente, así como por actos de las autoridades tendientes a efectuar dicha devolución, que sean del conocimiento de aquellos.

SUSPENSION DE LA PRESCRIPCION.

El CFF no dispone nada respecto a la suspensión de la prescripción, sin embargo, se infiere que existe por la aplicación supletoria del Derecho Común, por ello, la suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió, de tal modo que el plazo de la suspensión se compone de dos sumandos:

- El tiempo corrido antes de la suspensión.
- El que ha de correr cuando se levante la suspensión.

Son causas que suspenden el término de la prescripción que corre a favor del fisco las mismas que admite el Derecho Común, entre otras, que el causante caiga en un estado de interdicción, mientras no se le designe tutor, el término que corre en su perjuicio se mantiene suspendido.

EFECTOS DE LA PRESCRIPCION.

Las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de este por contribuciones o aprovechamientos se extinguen por prescripción, igualmente la obligación del fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente. La prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos, los gastos de ejecución, en su caso los intereses.

INSTANCIA DE LA PRESCRIPCION.

La instancia de la prescripción permite a los particulares solicitar que se declare que ha prescrito algún crédito fiscal a su cargo, sin embargo si la autoridad determina el crédito o realiza el cobro sólo podrán ejercitarse en los recursos administrativos establecidos.

La instancia de la prescripción debe solicitarse ante la SHCP.

PLAZO.

El plazo de la prescripción del crédito fiscal a favor de los particulares es de cinco años. El crédito fiscal puede consistir en contribuciones y aprovechamientos, incluyendo las sanciones ya impuestas, incluye tanto el crédito principal como los recargos, los gastos de ejecución y, en su caso, los intereses por prórroga, ya que todos estos son accesorios del crédito principal.

RENUNCIA DE LA PRESCRIPCION.

La renuncia de la prescripción esta contemplada por el CC en su artículo 1142o. el cual expresa: “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”.

La renuncia implica no necesariamente que el contribuyente comunique a la SHCP que renuncia al derecho de la prescripción ganada (renuncia expresa), sino también una conducta realizada puede originar la renuncia de la prescripción, como sucede al solicitar el quejoso una rebaja en el monto de impuestos que se le estaban cobrando, pues ello implica que renunció a la prescripción que había operado a su favor (renuncia tácita).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “Para que se admita que una persona ha renunciado tácitamente a la prescripción, se requiere que haya realizado hechos que, de modo evidente e indiscutible, pugnen absolutamente con la decisión de hacer valer la prescripción”.

3.4.2. CADUCIDAD.

CONCEPTO.

“ La palabra caducidad, deriva del término latino cado que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. La caducidad

es la cesación de los efectos por no hacer valer el derecho durante el tiempo que señala la ley; es pues, un medio de extinción de derechos por efectos de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley”.

Es una figura procedimental que consiste en la pérdida o extinción de las facultades de la SHCP, por el transcurso del tiempo, al no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que no está sujeto a interrupción o suspensión.

Mediante la caducidad se pretende poner fin a los largos e interminables procedimientos administrativos que afectan la seguridad jurídica de los particulares, al tener la certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades al término de cinco años.

FUNDAMENTO LEGAL.

Art. 67o. Las facultades de las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.

- II. Se presentó o se debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que se hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

EFFECTOS DE LA CADUCIDAD.

Algunas leyes tributarias atribuyen a las autoridades fiscales la facultad de determinar o liquidar el crédito fiscal. En esos casos, el CFF dispone que los sujetos pasivos deben informar a las autoridades de la realización de los hechos que hubiera dado nacimiento a la obligación tributaria y los que sean pertinentes para la liquidación del crédito en los términos que establezcan las disposiciones relativas, y, en su defecto, por escrito, dentro de los 15 días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal; y que los responsables solidarios deben proporcionar, a solicitud de las autoridades, la información que tengan a su disposición.

La facultad que tienen las autoridades administrativas para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales caduca

en el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquél que hubiera cesado.

Con objeto de tutelar el cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales, por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, el Código Fiscal y las leyes tributarias conceden facultades investigadoras y verificadoras a las autoridades fiscales. Dentro de esas facultades se incluyen las de practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes y a terceros según veremos en el otro inciso.

INSTANCIAS DE LA CADUCIDAD.

El Artículo 67o. del CFF ha creado la instancia de caducidad al establecer que los particulares pueden solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales.

Si por alguna circunstancia el contribuyente no ha solicitado la declaratoria de caducidad, o no la ha obtenido, en caso de que después de que se ha producido la caducidad, por el transcurso de los años de que se trate, la autoridad pretende utilizar sus facultades, podrá utilizar en su defensa ya sea en recurso de revocación, si es que la autoridad indebidamente ha determinado un crédito fiscal.

FORMA.

La solicitud debe presentarse por escrito ante la SHCP, que la tramitará y resolverá a través de la Procuraduría Fiscal.

LEGITIMACIÓN.

Esta legitimación para solicitar la declaratoria de caducidad el sujeto pasivo por adeudo propio o por adeudo ajeno, de la obligación fiscal que no se determinó su existencia, o cuyas bases de liquidación no fueron hechas por la autoridad tributaria, o cuyo crédito fiscal no se fijó en la cantidad líquida, o quien pudo resultar responsable de la infracción cuya sanción no se impuso por la autoridad. También es válida la gestión a través de un representante legalmente autorizado.

PLAZO.

La instancia puede presentarse en cualquier momento posterior a aquél en que hayan transcurrido los cinco años a que se refiere el Artículo 67o. del CFF, ya que este plazo no es susceptible de suspensión ni de interrupción, por lo que no puede haber ninguna duda de que ha operado la caducidad por el transcurso de dicho plazo.

REQUISITOS DE FONDO.

No existe más requisito de fondo que el transcurso del plazo de 5 años.

PRUEBAS.

El solicitante debe aportar a la SHCP las pruebas necesarias para demostrar la producción del hecho generador y su fecha o la comisión de la infracción y su fecha.

RESOLUCIÓN.

La SHCP, por conducto de la Procuraduría Fiscal, debe dictar resolución dentro del plazo de 4 meses a partir de la presentación de la instancia, pues de lo contrario, por aplicación del Artículo 37 de CFF, se entenderá resuelta en forma negativa a la solicitud.

IMPUGNACION.

Contra la resolución que niegue la declaratoria de caducidad procede la demanda de juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación con base en el Artículo 25o. de su Ley Orgánica.

Después de las consideraciones que se han hecho de la prescripción y de la caducidad en materia fiscal, creemos que es

pertinente resumir y señalar cuales son las diferencias esenciales entre las dos instituciones jurídicas haciéndolo de la siguiente manera:

I.- La prescripción, al igual que como se le considera en el ámbito del derecho civil, es la liberación o extinción de una obligación fiscal , por el transcurso de cierto tiempo y de acuerdo con las condiciones establecidas en el CFF. En dichos términos, la prescripción es un derecho sustantivo.

La caducidad es la sanción que al ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción, para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. En este sentido la caducidad pertenece al derecho objetivo o procesal.

II. La prescripción es susceptible de interrupción y de suspensión, con cada gestión de cobro realizada por la autoridad, entendiéndose por ésta únicamente al requerimiento formal de pago.

La caducidad no es susceptible de interrupción ni de suspensión, simplemente se consume o no se consume, si no se interponen juicios o recursos.

III. La prescripción puede oponerse por igual en cuanto a la obligación fiscal y al crédito fiscal.

La caducidad sólo puede referirse a la facultad del fisco para determinar y fijar en la cantidad líquida de los créditos fiscales.

IV. Aún cuando el acuerdo a lo dispuesto por en Artículo 148o. del Código Fiscal, tanto la caducidad como prescripción puede hacerse valer en vía de acción o de excepción; en la práctica la prescripción

se alega como excepción dentro del procedimiento administrativo o jurisdiccional, aunque este último tiene que hacerse valer como una causal de la acción de nulidad, consistente en la extinción de la obligación por prescripción. Aún, esta defensa también puede ser invocada por el fisco cuando se trate de obligaciones a cargo de éste y a favor de los particulares, consistentes en la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

La caducidad por su parte no, sólo se hace valer en vía de acción, en procedimientos administrativos o jurisdiccionales, por los particulares en contra del fisco.

CAPITULO IV. PAGO EN PARCIALIDADES DE IMPUESTOS FEDERALES.

Debido a los grandes problemas económicos que atraviesa nuestro país, es común encontrar casos de evasión y morosidad tributaria más altos que en épocas anteriores, es por ello que la SHCP debe contar con soluciones que conlleven a la correcta y oportuna recaudación de impuestos. Es conveniente dar facilidades a los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales para poder lograr el objetivo mencionado, es decir, además de contar con sistemas de fiscalización eficientes, regímenes sancionatorios operativos y ágiles, procedimientos de cobro coactivos, rápidos y expeditos, debe dar oportunidad a los contribuyentes con problemas económicos de afrontar el pago de sus impuestos en una forma mas desahogada.

Sabemos que las tasas, tarifas y cuotas de los impuestos en México son muy altas principalmente el ISR y puede ser que esto contribuya a la evasión fiscal por parte de muchos contribuyentes. En virtud de que nada se puede hacer para la reducción de impuestos, es conveniente que existan medidas que faciliten al contribuyente el pago de sus cargas tributarias, como es el pago en parcialidades.

Es obvio pensar que esta no es una medida para afrontar la evasión fiscal, pero sí consiste en un aseguramiento del crédito fiscal por parte del sujeto activo.

4.1. IMPUESTOS FEDERALES.

En el capítulo II se menciona el concepto de Impuestos Federales, definiéndolos como aquellos a los cuales tiene derecho de percibir la federación, en virtud de que se crean y cobran exclusivamente a beneficio de ésta.

La Ley de Ingresos de la Federación para 1995 enumera los Impuestos Federales en su artículo 1º. que conforme a las leyes fiscales específicas cubrirán la fuente de ingresos de la federación en dicho periodo.

Siendo el objetivo del presente capítulo explicar de manera clara y detallada el pago en parcialidades de Impuestos Federales y considerando que el artículo 660. autoriza el pago diferido o en parcialidades de contribuciones fiscales, procedemos a definir de manera general los aspectos más importantes de este tipo de impuestos con el propósito de que el usuario los identifique claramente y de esta manera conozca que tipo de impuestos puede pagarlo en forma diferida o en parcialidades.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR).

El ISR es uno de los impuestos más importantes en los sistemas tributarios contemporáneos, tanto en el aspecto de la recaudación como en los ámbitos ideológico, político y económico. El ISR esta

contemplado en la ley del mismo nombre (LISR), la cual entró en vigor el 1º de enero de 1965.

La antigua ley del ISR era clasificada de manera cédular, es decir, clasificaba a los causantes en distintas cédulas según el origen de la renta, éstas cédulas eran 9 y gravaban:

- 1a. Comercio
- 2a. Industria
- 3a. Agricultura
- 4a. Remuneración del trabajo personal.
- 5a. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas.
- 6a. Imposición de capitales.
- 7a. Ganancias distribuibles.
- 8a. Arrendamiento, subarrendamiento y regalías entre particulares; y
- 9a. Enajenación de concesiones y regalías relacionadas con éstas.

Además esta ley constaba de tres tasas complementarias: la tasa sobre utilidades excedentes, la tasa sobre ingresos acumulados y la tasa complementaria del 1% sobre percepciones por concepto de remuneraciones al trabajo personal.

Actualmente la ley del ISR consta de 165 artículos agrupados por VIII títulos, los cuales se mencionan a continuación:

- Título I Disposiciones Generales
- Título II De las personas morales

- Título III Del régimen simplificado de las personas morales.
- Título IV De las personas físicas, incluyendo dentro de éste a los ingresos por salarios, por honorarios, por arrendamiento de inmuebles, por enajenación y adquisición de bienes; así como ingresos por actividades empresariales tanto en el régimen general, como el régimen simplificado. También quedan incluidos dentro de este título los ingresos por dividendos, por intereses, por obtención de premios y demás ingresos que obtengan las personas físicas.
- Título V De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de riqueza ubicada en Territorio Nacional.
- Título VI De los estímulos fiscales.
- Título VII Del sistema tradicional del ISR a las actividades empresariales. (Derogado)
- Título VIII Del mecanismo de transición de ISR de las actividades empresariales. (Sin vigencia)

El ISR grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Son sujetos de éste impuesto las personas físicas y morales residentes en México con respecto del total de sus ingresos, de los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o base fija y los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza en territorio nacional, cuando no se

tenga un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

El impuesto de las personas físicas a que nos referimos, es una grabación directa, personal y de tasa variable, normalmente progresiva, que recae sobre la renta de los individuos; es el impuesto que se adapta mejor para medir la capacidad de pago de los contribuyentes. Este impuesto grava actividades como:

- Ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado (ISPT), este impuesto grava los ingresos del trabajador mediante la aplicación de una tarifa, el cual es recaudado por el prestatario del servicio a fin de enterarlo posteriormente al fisco federal.
- Ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal independiente. Como su nombre lo indica grava los ingresos que obtienen las personas físicas por la prestación de un servicio, que a diferencia del anterior se realiza en forma independiente.
- Ingresos por arrendamiento de inmuebles, éste se obtiene de gravar la renta neta obtenida del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles así como los rendimientos de certificados de participación no amortizables.
- Ingresos por dividendos. El impuesto por este tipo de conceptos es el que obtienen las personas físicas de las personas morales por las ganancias distribuidas por éstos últimos.
- Ingresos por actividades empresariales, quedando comprendidas dentro de éstas las siguientes:

- Comerciales
 - Industriales
 - Agrícolas
 - Ganaderas
 - Pesqueras
 - Silvícolas
-
- Impuesto por enajenación de bienes, éstos ingresos son los obtenidos por la expropiación de los bienes, así como los que marca el artículo 14o. del CFF que entre otras incluye: la transmisión de la propiedad, las adjudicaciones, las aportaciones a una sociedad o a una asociación, las que se realizan a través de fideicomiso, etc.
 - Ingresos por intereses, los ingresos que se gravan por este concepto son los siguientes:
 - * Los que provengan de bonos u obligaciones, así como descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de dichos bonos u obligaciones.
 - * Los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de créditos, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito o de organizaciones auxiliares de crédito.
 - * Los obtenidos por la ganancia de la enajenación de bonos, valores u otros títulos de crédito.
 - Los demás ingresos que tengan las personas físicas, se consideran dentro de este tipo de ingresos los siguientes:
 - * Deudas condonadas.
 - * Ganancia cambiaria e intereses de préstamo.

- * Las prestaciones obtenidas con motivo del otorgamiento de fianzas o avales.
- * Los procedentes de toda clase de inversiones hechos en sociedades residentes del extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- * Los dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero.
- * Los que se deriven de actos o contratos por los cuales se permita la explotación de concesiones, permisos, actualizaciones o contratos otorgados por la federación, las entidades federativas y los municipios.
- * Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficario para la explotación del subsuelo.
- * Los que se obtiene de la participación de los productos obtenidos del subsuelo por una persona distinta al concesionario explotador o superficario.
- * Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de las cláusulas penales.
- * Los que se perciban por derechos de autor, siempre y cuando sean personas distintas a este.
- * Los provenientes de operaciones de cobertura cambiaria, entre otros.

El ISR de las personas morales es aplicable a los ingresos obtenidos por las sociedades mercantiles, organismos descentralizados

que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito y las sociedades y asociaciones civiles.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. (I.V.A.)

Este impuesto es el que se causa sobre el aumento de valor que se da en las diferentes fases de producción, a un bien o servicio. El IVA se agrega al precio de venta, y el vendedor al pagarlo al Estado deduce el impuesto que el pagó por las compras de los insumos con que produjo o proporcionó el bien o servicio.

De acuerdo con la SHCP, el I.V.A. es el gravamen que corresponde al valor que se genera o agrega en el acto o actividad realizado por una persona en cada etapa de actividad económica.

Asimismo, lo conceptúa como el saldo a cargo o a favor del contribuyente que resulta de restar del impuesto causado en el ejercicio fiscal, el que fue trasladado por sus proveedores de bienes o prestadores de servicios, o el pagado por el propio contribuyente en sus importaciones en el mismo ejercicio.

El traslado de este impuesto, en concordancia con la propia ley, no se considera violatorio de precios o tarifas, incluido en esto los oficiales.

Su objeto, es gravar, sin tener la característica de la habitualidad o el de la mercantilidad, la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, la concesión del uso o goce temporal de bienes y finalmente la importación de bienes y servicios.

- 1) La enajenación de bienes, equivale a señalar cualquier forma por la cual una persona transfiere a otra la propiedad o dominio de algún bien.
- 2) La prestación de servicios consiste en las obligaciones de "dar", "hacer, o "no hacer", que efectúe una persona en favor de otra, (a menos que la ley las considere como enajenación o uso o goce temporal de bienes), no importando cual sea el acto que le de origen ni el nombre o clasificación que les den otras leyes; quedan incluidas las siguientes: el transporte de personas o bienes, la comisión , el mandato, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación, la distribución, la asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- 3) El uso o goce temporal de bienes se define como el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra de gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.
- 4) La importación se considera la introducción al país de bienes extranjeros; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero; así como el aprovechamiento en territorio nacional de servicios independientes gravados cuando se presten por no residentes en el país.

QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS AL PAGO DEL I.V.A.

De acuerdo con el Artículo 2o.-C de la Ley del I.V.A. , no estarán obligados al pago del IVA por la enajenación de bienes o prestación de servicios al Público en General que efectúen las personas físicas que en el año de calendario anterior hayan tenido ingresos y activos que no excedan, respectivamente, de 77 y 15 veces el SMG elevado al año. El valor de los activos se determinará conforme a la Ley del IA.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo estarán obligados a recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen.

También están exentos del pago del IVA las personas físicas dedicadas a actividades: agrícolas, silvícolas o pesqueras aunque sus actividades no las realicen con el público en general.

No se pagará I.V.A. por los siguientes Servicios: (LIVA Art. 15)

- a) Las comunicaciones y otras contraprestaciones, según como lo marca la ley expresa.
- b) Los gratuitos.
- c) La enseñanza de estudios de reconocimiento oficial y los servicios educativos a nivel preescolar.
- d) El transporte público terrestre de personas, excepto el ferrocarril.
- e) Servicios profesionales de médicos, dentistas y veterinarios. ETC.

No se pagará IVA por la enajenación de los siguientes bienes: (LIVA Art. 9o.) Suelo, construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación, libros, periódicos, revistas, derechos de autor, bienes muebles usados, billetes de lotería y toda clase de rifas, entre otros.

El IVA no se pagará por el arrendamiento de los siguientes bienes: (LIVA Art. 20o.)

- A.- Inmuebles destinados a casa habitación.
- B.- Fincas destinadas a fines agropecuarios.
- C.- Enajenación de libros, periódicos y revistas.
- D.- Bienes tangibles. Por los que se hubiera pagado el impuesto en términos del artículo 24o.

No se pagará IVA por las importaciones que señala el Art. 25 de la Ley del I.V.A.

El IVA se calculará aplicando a los valores de los actos o actividades mencionados en los primeros párrafos la tasa del 15%. Algunos actos serán gravados a una tasa menor, lo cual también estará de acuerdo a la ley del I.V.A.

Los contribuyentes del IVA están obligados a lo siguiente:

- a) Calcular el IVA por ejercicios fiscales y presentar declaración anual.
- b) Efectuar pagos provisionales mediante declaración que presenten ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y las mismas fechas de pago establecidas para el ISR.

- c) Llevar contabilidad conforme al CFF.
- d) Expedir comprobantes señalando el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el IVA se incluirá en el precio de los bienes o servicios. O cuando el adquirente de los bienes o servicios solicite que se le separe el IVA del valor de los bienes, el contribuyente estará a hacerlo.

IMPUESTO AL ACTIVO.

Como ya sabemos el activo es la suma de los bienes y derechos que forman parte del capital de las empresas o entidades económicas.

A partir del 1o. de Enero de 1989, se instituye un nuevo impuesto a las empresas; denominado Impuesto al Activo de las Empresas, con lo que se pretende gravar principalmente a las empresas que no pagan el ISR.

Desde que se dio la iniciativa de esta ley; se han creado controversias entre los contribuyentes por el efecto que este impuesto tiene en las empresas.

La Ley del IA se incorpora como un impuesto federal, complementario del ISR, toda vez que se pretende que a través de este impuesto se generen ingresos adicionales importantes y se regularice el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas.

El Impuesto al Activo. Es aquél que grava el activo de las personas físicas que realizan actividades empresariales y el de las personas morales; al compararlo contra el ISR, se debe pagar el que resulte mayor.

Hasta el año de 1994, se estableció una tasa del 2% sobre el valor gravable; el cual se aplica a todas las empresas que la causan, independientemente de su capacidad contributiva, lo que pone en duda su proporcionalidad.

Para el ejercicio de 1995, la tasa que se aplica es del 1.8% como se plasma en el Artículo 2o. de la Ley del IA. El Artículo 1o. de esta Ley señala la obligatoriedad del pago de este impuesto, como se indica a continuación:

- a) Personas físicas o morales que realicen actividades empresariales, residentes en México, por el Activo que tengan en cualquier ubicación.
- b) Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México, pagarán I.A. por el activo atribuible a dicho establecimiento y por los inventarios que mantengan en el país.
- c) Los arrendadores de inmuebles, cuando dichos inmuebles sean utilizados para actividades empresariales o el inquilino sea una persona moral.

Ahora bien la tasa del 1.8% (anteriormente 2%), se aplica al valor del activo en el ejercicio; y para determinar este valor, se suman los

promedios de los activos previstos por la Ley y conforme al procedimiento que señala la misma.

Tales activos son los siguientes:

- 1) Activos Financieros. Se consideran activos financieros, entre otros:
 - a) Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México.
 - b) Las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija.
 - c) Las cuentas y documentos por cobrar, a excepción las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades. No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.
 - d) Los intereses devengados a favor, no cobrados.
- 2) Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos.
- 3) Terreno.
- 4) Inventarios.

De los anteriores activos se obtienen promedios como lo marca el Artículo 2o. de la ley del IA, para así mismo aplicar la tasa establecida.

Por otra parte entre las obligaciones de los contribuyentes del IA se encuentran las siguientes: la de presentar declaración anual de IA, conjuntamente con la declaración del ISR; efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales a cuenta del impuesto anual, esto es, de acuerdo a los ingresos acumulables obtenidos durante el ejercicio inmediato anterior, lo cual determina si el pago debe hacerse en forma mensual o trimestral.

NO PAGARAN EL IMPUESTO AL ACTIVO:

- A) Quienes no sean contribuyentes del I.S.R.
- B) Las empresas que componen el sistema financiero.
- C) No se pagará el IA en los siguientes casos:
 - En el periodo preoperativo
 - Ejercicio de inicio de actividades (Excepto el inicio de actividades por escisión)
 - Dos ejercicios siguientes al de inicio de operaciones

Los anteriores puntos no se aplican en el caso de arrendadores de inmuebles y de activos fijas.

 - Ejercicio de liquidación, salvo cuando este dure más de dos años.
- D) Puestos fijos y semifijos en la vía pública y vendedores ambulantes.
- E) Arrendadores de rentas congeladas.
- F) Los arrendadores de inmuebles cuando renten éstos a personas que no sean contribuyentes del I.S.R. , o sean empresas de sistema financiero. (Bancos, Bolsa de valores, etc.)
- G) Quienes utilicen bienes dedicados sólo a actividades deportivas sin lucro; o a la enseñanza de estudios aprobados por la ley federal de educación.
- H) Las personas físicas que tengan activos con valor promedio de 15 SMG anuales.

Las personas físicas y morales del régimen general y simplificado, podrán acreditar el ISR del ejercicio contra el IA del mismo ejercicio, lo cual es necesario para efectuar el acreditamiento. El I.S.R. que se

acredite deberá ser el efectivamente pagado. En las declaraciones mensuales de pagos provisionales se podrá acreditar. Cuando en la declaración del pago provisional el contribuyente no pueda acreditar la totalidad de I.S.R., el remanente podrá acreditarlo contra los pagos provisionales siguientes del mismo ejercicio, o contra la declaración anual al cierre del ejercicio.

El contribuyente perderá el derecho de acreditamiento en un ejercicio, cuando no lo realice conforme a la ley del IA. El derecho de acreditamiento es personal y no podrá ser transmitido a otra persona, ni como consecuencia de fusión.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS (IEPS).

El IEPS es un impuesto federal a cargo de las personas físicas y morales que realicen actividades específicas, como la enajenación o importación en territorio nacional de cerveza, bebidas alcohólicas, alcohol, gas avión, tabacos, gasolina, diesel; así como el patrocinio de servicios de comisión, medición, agencia, representación, correduría, consignación y distribución de los bienes señalados anteriormente.

La tasa de impuesto va de acuerdo al tipo de bien, independientemente de que se trate de enajenación, importación o prestación de servicios. El impuesto se pagará en las mismas fechas que el establecido para el ISR, el cual se determinará de la diferencia

obtenida de restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar la tasa correspondiente de impuestos al tipo de actividad.

IMPUESTO POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS TELEFONICOS.

Este impuesto es establecido a cargo de los concesionarios de los servicios telefónicos y se determina aplicando la tasa del 29% a los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios telefónicos locales y de larga distancia.

IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. (ISAI)

Están obligados al pago de impuesto sobre la adquisición de inmuebles establecidos en esta ley, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el territorio nacional, así como los derechos relacionados con los mismos a que esta ley se refiere. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% del valor del inmueble.¹

IMPUESTO SOBRE LA TENENCIA O USO DE VEHICULOS.

Están obligados al pago de impuestos sobre la tenencia o uso de vehículos las personas físicas o morales que sean tenedoras o usuarias

□

¹Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, art. 1o.

de vehículos automotores a que se refiere el artículo 5o. fracción V, de la ley de impuesto sobre la tenencia del uso de vehículos expedida por el congreso de la unión.

Este impuesto se pagará mediante declaración en forma oficial autorizada dentro de los tres primeros meses de cada año conjuntamente con los derechos por servicios de control vehicular.

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS. (ISAN)

Es el impuesto a cargo de personas físicas o morales que enajenen automóviles nuevos de producción nacional y/o importen en definitiva al país automóviles que no excedan a los 7 años modelos, inmediato o anteriores al año en que se efectúe la enajenación.

El impuesto se calculará aplicando la tarifa establecida en el artículo 3o. de la Ley del Impuesto sobre automóviles nuevos al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante o sus distribuidores autorizados.

IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR.

Este tipo de impuestos son aquellos gravámenes que se imponen a la exportación e importación de mercancías en forma temporal o definitiva, con objetivos de política comercial e industrial bien definidas.

Hemos conceptualado los impuestos federales establecidos en la ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal 1995, con el

objetivo de que el lector conozca cuales son los impuestos federales existentes y saber cuales de ellos pueden entrar al convenio de pago de parcialidades . ¿ Que es el pago en parcialidades ? y ¿ Que impuestos están incluidas en este convenio?, es el tema a tratar en el siguiente punto.

4.2. DEL PAGO EN PARCIALIDADES.

El pago en parcialidades consiste en la extinción del crédito a tiempo futuro, esto es, que el mismo que paga en forma diferida (12 mensualidades máximo) , o bien, en parcialidades (36 mensualidades máximo) con el objetivo de que el contribuyente extinga el crédito fiscal en una forma más liberada de acuerdo a sus posibilidades de pago.

Esta posibilidad de poder afrontar nuestros adeudos federales poco a poco se le denomina convenio de pago en parcialidades, el cual abarca beneficio tanto para el sujeto activo: asegurarse de la percepción del crédito fiscal, como para el sujeto pasivo: tener la posibilidad de cubrir los adeudos fiscales federales en más de un exhibición.

El aseguramiento del crédito fiscal radica en el hecho de que el mismo se cubrirá, independientemente de que el mismo se realice en tiempo futuro.

Cabe hacer mención que si se deja de cubrir alguna mensualidad el crédito se cobrará en su totalidad incluyendo los gastos que causen

por motivo del cobro de éste, como es de ver, el fisco federal no perderá ni el crédito ni los gastos que se originen por el cobro de éste.

Por otra parte, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de pagar sus adeudos más liberadamente, y sin tener el riesgo de pagar las multas que se originen por no haber extinguido el o los créditos fiscales, así como los gastos referentes a requerimientos o cualquier notificación de cobro elaborados.

Los impuestos federales por los cuales se podrá pedir plazo para su pago son:

- El ISR, tanto el causado por personas morales, como por las personas físicas.
- El IA , todos los sujetos a este impuesto.
- El IVA, todos los sujetos pasivos por adeudo ajeno de este impuesto excepto el que se tenga que pagar en aduanas.
- El I.E.P.S., Este impuesto también entra al convenio de pago de parcialidades.
- El I.S.A.N., Los contribuyentes que tengan adeudos por este concepto, previo análisis por la SHCP podrá otorgarse plazos para su entero.
- El impuesto por la prestación de servicios telefónicos., Los concesionarios de servicios telefónicos podrán solicitar autorización para pagar sus adeudos a plazos.

Tenemos por otra parte el impuesto sobre la adquisición de inmuebles y el impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos estos son impuestos federales pero existe un acuerdo con el Distrito Federal y los Estados para su recaudación.

4.2.1. FUNDAMENTO LEGAL.

Conforme al artículo 66o. del CFF los contribuyentes podrán solicitar autorización de el pago a plazos ya sea en forma diferida o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:

- 1.- Plazo máximo de 36 meses
- 2.- Que no se trate de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en que se solicite la autorización.
- 3.- Actualización de las contribuciones omitidas y sus accesorios a partir de los meses en que debieron de haberse pagado hasta aquél en que se concede la autorización, de conformidad con el artículo 17o. del CFF.
- 4.- Actualización de cada parcialidad desde la fecha de la autorización hasta el mes en que sea pagada.
- 5.- Los recargos se causarán sobre saldos insolutos actualizado, incluyendo accesorios.
- 6.- Se deberá garantizar el interés fiscal.

Cabe mencionar con respecto al pago en parcialidades que existen:

- 1.- Contribuyentes que requieran de autorización para efectuar el pago en parcialidades de impuestos federales.
- 2.- Contribuyente que no requieran de autorización.

La Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de marzo de 1995 cuya vigencia es hasta el 31 de marzo de 1996, en su regla 101 nos menciona quienes no requieren autorización para el pago a plazos ya sea diferido en parcialidades de impuestos federales. A su vez la regla 102 nos menciona los contribuyentes que sí requieren de autorización. A continuación los mencionaremos:

4.2.2. SOLICITUD DE AUTORIZACION DEL PAGO EN PARCIALIDADES.

El CFF en su artículo 660. señala que todos los contribuyentes que deseen pagar a plazos, están obligados forzosamente a pedir autorización para llevar a cabo dicha forma de pago, por lo cual es importante que tomemos en cuenta que el CFF nos da la pauta para solicitar la autorización y nos muestra una opción de pago en una forma más cómoda, independientemente de cuanto ascienda el monto del crédito fiscal, siempre y cuando se cumplan con los requisitos por él estipulados. Por lo anterior expuesto la SHCP emite reglas de carácter general, en donde se otorgan diversas facilidades para quienes decidan pagar a plazos; dichas facilidades se presentan para aquellos contribuyentes que no requieren autorización, y de cierta forma para

aquellos en que es necesario solicitar tal autorización. Pero en este apartado hablaremos de los contribuyentes que requieren solicitar autorización, ya sea por disposición expresa del artículo antes mencionado o por que así lo señalen las reglas de carácter general.

Por ejemplo en la regla 102 de la Resolución Miscelánea se señala cuales son los contribuyentes que requieren autorización para pagar a plazos, la cual se presenta a continuación:

Regla 102. Requieren de autorización previa para pagar en parcialidades, respecto de los adeudos a su cargo que debieron haberse pagado con anterioridad a los últimos tres meses en que se haga la solicitud, siempre que no se hubiera tenido que pagarse en las aduanas, las siguientes personas:

- I.- Las sociedades controladoras y controladas a que se refiere la Ley de ISR.
- II.- Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las sociedades financieras de objeto limitado, las organizaciones auxiliares de crédito, las casas de bolsa y las casas de cambio.
- III.- Los organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria sujetos a control presupuestal.
- IV.- Aquéllos cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior hayan excedido de N\$ 1' 000, 000.00; que el valor de sus activos en el ejercicio determinado en los términos de la Ley de IA exceda de N\$ 7' 900, 000. 00 y que el número de trabajadores que se les presten mensualmente servicios personales subordinados sea superior a ciento setenta.

Una vez tomada la decisión de optar por pagar en parcialidades, los contribuyentes planteados en los anteriores párrafos presentarán la solicitud de autorización ante la autoridad administradora correspondiente. Tal solicitud es el formulario HCF-2, la cual se debe de llenar en forma correcta, y como lo señala la propia solicitud. Anexando la documentación requerida por la misma:

- El Estado de Posición Financiera al último día del mes inmediato anterior a la fecha de la solicitud.
- Flujo de efectivo mensual que comprenda el plazo que solicita.
- Cuando se trate de personas físicas que no realicen actividades empresariales, se anexara la copia de la última declaración anual del impuesto al ingreso de las personas físicas.
- Cualquier otra información o documentación que apoye la solicitud.

El Artículo 59o. del CFF señala lo siguiente: para los efectos de la autorización del pago en parcialidades a que se refiere el art 66o. del CFF, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento del efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

Es importante hacer notar que este artículo señala que cuando el contribuyente solicite autorización en los términos establecidos por el mismo, mientras se resuelve su solicitud deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavas partes, considerando los

recargos causados y conforme a la tasa prevista en el artículo 21o. del CFF hasta la fecha en que la autoridad de respuesta a la misma.

En el caso de que la solicitud presentada sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, la ley nos dice que los pagos que deberá hacer el contribuyente mensualmente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar al día hábil siguiente a la fecha en que se presente la solicitud respectiva, deberá entonces efectuarse el pago de la primera parcialidad.

El presente artículo también señala que cuando el contribuyente deje de pagar o pague fuera del plazo cualquiera de las parcialidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerará, por ese sólo hecho, que ha desistido de su solicitud, debiendo cubrirse el saldo insoluto con recargos, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, los que se impondrán a la tasa prevista en el Artículo 21o. del CFF.

En la forma oficial número uno "Pagos Provisionales, Parcialidades y Retenciones de Impuestos Federales", se efectuarán todos los pagos, de acuerdo al número de parcialidades autorizadas por la SHCP. El monto de cada una de las parcialidades será determinado por el contribuyente, de conformidad al procedimiento señalado por la ley para el pago a plazos.

IMPROCEDENCIA DE LA AUTORIZACION DEL PAGO EN PARCIALIDADES.

Si un contribuyente presentó su solicitud de autorización del pago en parcialidades y anexa la documentación requerida; y el trámite lo realiza ante la autoridad administradora correspondiente; pero si este contribuyente está pidiendo autorización para contribuciones que debieron haberse pagado en los tres meses anteriores al mes en que está presentando su solicitud de autorización. En este caso la ley señala en su Artículo 66a. del CFF, que no procede la autorización de contribuciones que se encuentren en esta situación.

Por ejemplo, si la solicitud es presentada por el contribuyente en el mes de junio de 1995, y solicita autorización para un adendo que debió haber pagado en el mes de abril del mismo año; según el artículo anterior no se acepta, por lo cual la autoridad correspondiente no concederá la autorización. Únicamente la concederá en este caso si solicita autorización para contribuciones que debieron haberse pagado en los meses anteriores al mes de abril de ese año.

Las excepciones que marca este artículo es en los casos de aportaciones de seguridad social, de las cuales se podrá pedir autorización en cualquier tiempo, independientemente de cuando se tuvieron que pagar.

Otra excepción es en el caso de que se cumpla con los requisitos que al efecto establezca la SHCP, mediante reglas de carácter general.

Pese a lo anterior, la ley señala que tampoco procederá la autorización para el pago en parcialidades, cuando se trate de contribuciones pagaderas en los plazos a que en líneas anteriores se mencionaron, si estas se adeudan con motivo de importaciones y exportaciones.

CESE DE LA SOLICITUD DEL PAGO EN PARCIALIDADES.

Una vez que el contribuyente a solicitado autorización para pagar en parcialidades; la autoridad competente procederá al estudio de su solicitud, para determinar si otorga o no la autorización.

Después de otorgada la autorización para el pago en forma diferida o en parcialidades, el contribuyente deberá efectuar sus pagos conforme a lo establecida, y de acuerdo a la autorización concedida.

Pero si posteriormente por alguna razón, el contribuyente se encuentra dentro de las situaciones señaladas por el Artículo 66o. del CFF, cesará la autorización para el pago a plazos.

Como ya se menciona anteriormente, estas situaciones son cuando desaparece o resulta insuficiente la garantía del interés fiscal (La Garantía del Interés Fiscal se definirá más adelante) entonces cesará la autorización, y si el contribuyente no presenta una nueva garantía o amplíe la garantía que resulte insuficiente se procederá a la terminación de la autorización.

También cesará en el caso de que el contribuyente sea declarado en quiebra o cuando el solicite su liquidación judicial. Sabemos que la

quiebra es el estado jurídico en que una persona, física o moral, se sitúa al cesar el pago de sus obligaciones, en tanto que la liquidación es el período en que una empresa convierte todos sus activos en dinero para pagar sus pasivos y entregar el resto a los accionistas o dueños. Con lo anterior la autoridad reconoce que el contribuyente no podrá pagar sus parcialidades, por lo cual cancela la solicitud de autorización.

El contribuyente que no pague tres parcialidades sucesivas, con sus respectivos recargos, se hará acreedor a la suspensión de su autorización.

Por otra parte cuando el contribuyente deje de cubrir alguna parcialidad dentro de la fecha o plazo fijado, se está obligando a pagar los recargos correspondientes al fisco federal, por no pagar oportunamente la parcialidad y de acuerdo a lo establecido en el Artículo 21o. del CFF.

Dichos recargos serán calculados sobre la cantidad de la parcialidad no pagada actualizada. Además se debe cubrir los recargos que se causen conforme a la autorización concedida.

Se supone que la parcialidad al autorizarla, ya incluye la actualización y los recargos, posteriormente se fija un plazo de pago de las parcialidades; una parcialidad no se paga en ese plazo, entonces el contribuyente pagará recargos sobre la parcialidad que incluye la actualización y los recargos al plazo fijado. De ahí se actualizará nuevamente a la fecha en que va efectuar el pago y se calcularán recargos sobre la parcialidad actualizada.

4.2.3. PAGO EN PARCIALIDADES QUE NO REQUIEREN AUTORIZACIÓN.

En lo que respecta a los contribuyentes que no requieren autorización para el pago en parcialidades, los encontramos en la regla 101 de la Resolución Miscelánea.

101.- De conformidad con el artículo 660. del CFF, los contribuyentes de los impuestos sobre la renta, al activo y al valor agregado, siempre que este último no tenga que pagarse en las aduanas, y que debieron haberse pagado dichas contribuciones con anterioridad al 10.º de enero de 1995, podrán optar por pagar hasta treinta y seis parcialidades mensuales, iguales y sucesivas, los adeudos que tengan a su cargo respecto a los citados impuestos, incluyendo sus accesorios, sin necesidad de autorización previa la autoridad correspondiente, excepto tratándose de las personas señaladas en la regla 102 de esta Resolución.

Los contribuyentes que optan por efectuar el pago en parcialidades de sus adeudos en los términos de esta regla, deberán garantizar el adeudo fiscal por el cual ejerzan la opción, conforme a lo previsto en la regla 112 de esta Resolución, excluyendo de la garantía el monto de la primera parcialidad. En el caso de que el contribuyente no otorgue la cantidad citada, se tendrá por desistido de la opción de pagar en parcialidades su adeudo.

Tratándose de créditos fiscales por los que el contribuyente opte por pagar en parcialidades en los términos de esta regla, después de

que las autoridades fiscales le hubieran notificado el ejercicio de las facultades de comprobación, con respecto del ejercicio fiscal y la contribución a la que corresponde dicho crédito, pero antes del cierre del acta final de la visita, el contribuyente deberá presentar ante la autoridad revisora copia de la declaración complementaria presentada para tales efectos, así como el documento con el cual acredite el otorgamiento de la garantía correspondiente.

Tratándose de pago espontáneo, los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla y que opten por garantizar el interés fiscal mediante fianza, deberán presentar dicha garantía dentro del mes siguiente a la presentación del aviso de opción de pago en parcialidades.

Efectuarán el pago de la primera parcialidad en la institución de crédito autorizada utilizando en formulario I "Pagos provisionales, parcialidades y retenciones de impuestos federales", anotando en el renglón "073" la cantidad correspondiente a la primera parcialidad. Se debe presentar el aviso (formato HAPP-1) ante la administración de recaudación dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha en que se pagó la primera parcialidad, comunicando:

- Que se ejerce la opción del pago en parcialidades de la resolución.
- Concepto de la contribución.
- Monto del adeudo fiscal.
- Período al que corresponde el adeudo.

- Número de parcialidades elegidas.

Anexando, copia de la declaración en que se pagó la primera parcialidad, debidamente sellada por la institución de crédito autorizada. Cuando los adeudos los determinen las autoridades fiscales, se presentará el aviso de opción ante la autoridad que les hubiera notificado el crédito y una copia del mismo y de la declaración ante la autoridad que lo determino.

Se garantizará el interés fiscal ante la administración de recaudación o jurídica de ingresos a la que se presentó el aviso, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha que se entere la primera parcialidad.

La administración local de recaudación enviará la documentación correspondiente con la cantidad que deba pagar desde la segunda parcialidad hasta la penúltima en la forma HFMP, en caso que no se reciba dicha documentación, se efectuarán las parcialidades en el formulario 1, anotando en el renglón numero "073" la misma cantidad que pagaron en la primera parcialidad.

Se acudirá a la administración correspondiente dentro de los 10 días naturales del mes que se pagará la última parcialidad, para que se efectúe el ajuste del adeudo fiscal conforme a la fluctuación que el I.N.P.C. y la tasa de recargos hubiera tenido durante el período comprendido desde la fecha en que se ejerció la opción hasta la del último pago.

4.2.4. CALCULO DE LA PRIMERA PARCIALIDAD.

Como hemos visto ya, para proceder en el cálculo de las parcialidades primero deben actualizarse las contribuciones omitidas y sus accesorios a partir de los meses en que se debieron de pagar hasta aquel día en que se concede la autorización.

Pero entre tanto se resuelve la petición se deberá de pagar en parcialidades a treintaseisavas partes, o bien, en proporción a lo solicitado:

Contribución	Importe de la obligación	Nacimiento de la obligación	Fecha de exigibilidad
ISR	N\$ 18,000.00	Febrero 94	17 de marzo 94

Fecha de opción: 4 de abril de 1995.

Fecha de presentación de la forma HCF-2 : abril de 1995

No. de parcialidades elegidas: 36

$$\text{INCP} = \frac{\text{mes anterior a la fecha de presentación de la solicitud}}{\text{mes anterior a la fecha en que debió haberse pagado}} = \frac{118.2700}{97.7028} = 1.2105$$

Contribución	Factor de actualización	Actualización
N\$ 18,000.00	0.2105	N\$ 3,789

Los recargos, de conformidad con el artículo 20o. del CFF se causaron a partir de marzo 94, hasta marzo del 95, acumulando un total de 33.9%.

PERIODO	RECARGOS %
03/94	1.34
04/94	1.70
05/94	2.25
06/94	2.86
07/94	2.90
08/94	3.00
09/94	3.00
10/94	2.80
11/94	2.34
12/94	2.72
01/95	3.00
02/95	3.00
03/95	3.00
	<hr/>
	33.91

Crédito actualizado N\$ 21, 789 X 33.9 % = N\$ 7, 386

Por lo tanto tenemos:

Contribución (ISR)	N\$	18, 000
Actualización		3, 789
Recargos		<u>7, 306</u>
Total crédito		29, 17

a treinta y seis partes $29, 175 / 36 = 810.41$

Tenemos el monto de la primera parcialidad de N\$ 810, el cual deberá presentarse en la forma (1) en los bancos autorizados.

En los casos en que las empresas de mediana capacidad administrativa hayan ejercido la opción de la Resolución Miscelánea de Impuestos y Derechos para 1995, y que no requieran de autorización, el cálculo se obtiene de la misma forma. El contribuyente tiene 10 días hábiles para la presentación del aviso de opción de pago en parcialidades, posteriores al pago de la primera parcialidad.

4.3. GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Cuando las autoridades fiscales autorizan el pago a plazos deberán exigir se garantice el interés fiscal en los términos del artículo

60 del RCFE, el cual expresa que la garantía del interés relativa a los créditos fiscales se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, la cual subsistirá hasta que proceda su cancelación en los términos del CFF y su reglamento. Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

El motivo que orilla a las autoridades a exigir la garantía mencionada es precisamente el aseguramiento del cobro del crédito, pues bien, si el contribuyente no paga el cobro se realizará mediante la aplicación de la garantía.

4.3.1. CUANDO PROCEDE LA GARANTIA.

De conformidad con el artículo 142o. del CFF, procede garantizar el interés fiscal cuando se de alguno de los siguientes casos:

1. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
2. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades.
3. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159o. del CFF.
4. En los demás casos que señale el CFF y la leyes fiscales.

Como nos podemos dar cuenta, es deber de quienes solicitan pagar a plazos garantizar el interés fiscal (fracción II), el cual se deberá realizar a más tardar 30 días después de haber pagado la primera parcialidad en algunas de las formas que señala el CFF.

La garantía del interés fiscal procede para el crédito fiscal, excepto para los gastos de ejecución , salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por éstos.

Es importante señalar que las garantías deben de reunir ciertos requisitos para que sean aceptadas como tales, por ello es conveniente tener cuidado en elegir el tipo de garantía a ofrecer, atendiendo a los requisitos de las mismas.

4.3.2. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

El contribuyente garantizará el crédito que opte por pagar en parcialidades de conformidad con el artículo 141o. del CFF, el cual alude las siguientes formas:

1. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
2. Prenda o hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
4. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
5. Embargo en la vía administrativa.

Estas son las formas en que un contribuyente que ha solicitado pagar a plazos sus adeudos fiscales puede garantizar el interés fiscal. A continuación daremos a conocer los requisitos de las mismas para que sean aceptadas por la autoridad fiscal.

4.3.3. REQUISITOS DE LA GARANTIA.

I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

Los depósitos bancarios se encuentran regulados por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. El depósito de dinero transfiere al depositario la propiedad del bien (dinero) depositado, quedando obligado a restituir la suma depositada en la misma especie. Este dinero queda a disposición de la autoridad en el caso de que no se cumpla con lo estipulado en el pago en parcialidades.

El depósito generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, la cantidad original permanecerá en depósito mientras subsista la obligación de garantizar el interés fiscal, pudiéndose retirar los intereses que se generen.

II. Prenda o Hipoteca.

La prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble, enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago.¹

¹CCDF, art. 2856o.

De conformidad con el CCDF el contrato de prenda debe constar por escrito, y para que se tenga por constituida deberá ser entregada al acreedor, real o jurídicamente.

El CFF señala los bienes sobre los cuales se constituirá la prenda:

- Bienes muebles por el 75% de su valor que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. La Secretaría podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valorar o mantener en depósito determinados bienes, debiéndose inscribir en el Registro Público de la propiedad sujetos a esta formalidad.

Cabe hacer mención que los bienes que se encuentran en dominio fiscal o de acreedores no serán admisibles como garantía de prenda, y los de procedencia extranjera se admitirán cuando se compruebe su legítima estancia en el país.

La garantía se aceptará en un 100% cuando se trate de contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía.

El objeto de la prenda es que si el deudor (sujeto pasivo) no paga en el plazo estipulado el acreedor podrá pedir el pago, y el juez decretará la venta en pública almoneda a la cosa empeñada.

“ La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley. ¹

Los bienes sobre los cuales se constituirá la hipoteca son:

- Bienes inmuebles para el 75% de su valor de avalúo o catastral. Se deberá anexar a la solicitud respectiva el certificado de registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. Si el inmueble reporta gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% de su valor.

El otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionadas con el crédito fiscal.

III. Fianza Otorgada por Institución Autorizada, la que no Gozará de los Beneficios de Orden, ni de Exclusión.

“ La fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace”²

En este caso la persona es una institución autorizada, la cual deberá manifestar expresamente su voluntad de fiar. En el caso de que

¹CCDF, art. 2893o.

²CCDF art. 2794o.

el deudor no cumpla con la obligación contraída, el acreedor tiene la facultad para exigir el cumplimiento al fiador sin tener derecho a los beneficios de orden y excusión que significan lo siguiente:

Beneficio de Orden. Este consiste en que el acreedor no puede demandar al fiador sin haber demandado antes al deudor y se haga la excusión de sus bienes.

Beneficio de Excusión. Beneficio otorgado al fiador en virtud del cual no puede ser compelido al pago de la obligación por el afianzada, sin que previamente sea reconvenido el deudor y se haga la excusión de sus bienes consistiendo ésta en aplicar todo el valor libre de ellos al pago de la deuda, que quedará extinguida o reducida a la parte que no se ha cubierto.

Nuestro Código señala que la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la federación. Las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la federación más cercana.

IV. Obligación Solidaria asumida por un Tercero que compruebe su Idoneidad y Solvencia.

Esta obligación es asumida por un tercero que demuestre que es capaz de cumplir debidamente aquello a que se está obligando.

De conformidad con el artículo 64o. del CFF, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, se deberá sujetar a lo siguiente:

- Manifiestar por escrito su aceptación firmada ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en este caso se requerirá la presencia de dos testigos.
- En el caso que sea un persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser inferior al 10% de su Capital Social, además no deberá haber presentado pérdida fiscal para efectos del ISR en los dos últimos ejercicios de doce meses anteriores, o bien, que teniéndola no haya excedido del 10% de su capital social.
- Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la misma deberá ser inferior al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

V. Embargo en la Vía Administrativa.

El embargo en la vía administrativa consiste en poner en manos de la autoridad administrativa, en defensa de un interés público, un bien mueble o inmueble, con el fin de impedir que su propietario o tenedor pueda disponer o gozar de él en detrimento del embargante.

Para que proceda la garantía mediante embargo en la vía administrativa éste se sujetará a las siguientes reglas:

- I. Se realizará a solicitud del contribuyente.
- II. En la misma se señalarán los bienes sujetos al embargo, lo cuales deberán ser lo suficiente para garantizar el interés fiscal. Tratándose de

bienes muebles e inmuebles se sujetará a los porcentajes mencionados anteriormente en la prenda y la hipoteca.

El artículo 157o. del C.F.F. nos menciona los bienes exceptuados de embargo que entre otros se encuentran:

- Lecho cotidiano, así como vestidos del deudor y familiares.
- Muebles indispensables no lujosos a juicio del ejecutador, tanto del deudor como de sus familiares.
- Todos los instrumentos, útiles, libros y mobiliario de trabajo del deudor indispensable para su trabajo.
- El mobiliario y maquinaria de las negociaciones, cuando éstas sean necesarias para la actividad de la misma, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinadas.
- Armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deben utilizar de conformidad con las leyes.
- Los granos, siempre que no hayan sido cosechados.
- El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
- Los derechos de uso o de habitación.
- El patrimonio de la familia.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones.
- Los ejidos; además
- Los bienes de fácil descomposición o deterioro, o materiales inflamables.

III. El depositario de los bienes, en el caso de personas físicas será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. En el caso de que a juicio de el jefe de la autoridad recaudadora exista posibilidad de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; los bienes se depositaran en un almacén general de depósito, o bien, con la persona que designe el jefe de la oficina.

IV. Se deberá inscribir en el registro público que corresponde, el embargo de los bienes sujetos a esta formalidad.

V. El contribuyente deberá pagar con anticipación a la práctica de la diligencia el 2% del Crédito fiscal por motivo de los gastos de ejecución. Este pago tiene el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

No esta de más señalar que en las reglas misceláneas de vigencia temporal para 1995 hasta marzo de 1996, señala en su regla 104 en el caso de embargo en la vía administrativa lo siguiente:

Los contribuyentes que opten por pagar en parcialidades y elijan garantizar el adeudo fiscal por medio del embargo en la vía administrativa de la negociación, deberán presentar:

- Aviso a través de escrito libre, en el que señalen que se ejerció la opción de embargo en la vía administrativa, indicando "bajo protesta de decir verdad" lo siguiente:

- 1) Nombre, denominación o razón social, registro federal de contribuyentes y domicilio fiscal del contribuyente.
- 2) Deberá estar dirigido a la administración de Recaudación correspondiente.
- 3) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibir las.
- 4) El monto de las contribuciones actualizadas, tipo de contribución, periodo de causación y el monto de los accesorios causados, identificando el importe de los recargos, multa y demás accesorios.
- 5) Indicar los bienes de activo fijo que integran la negociación, así como el valor de los mismos pendientes de deducir para efectos de I.S.R.
- 6) Inversiones que el contribuyente tenga en terrenos, títulos de valor que representen la propiedad de bienes, así como otros títulos valor, piezas de oro y plata que tuvieron el carácter de moneda nacional o extranjera, onzas y otras; especificando las características que permitan identificarlas, aún cuando no estén afectadas a su actividad por la que se genera el adeudo.
- 7) Embargos, Hipotecas, prendas o adeudos, indicando:
 - importe del adeudo y accesorios reclamados.
 - nombre y domicilio de los acreedores.
- 8) Firma del contribuyente en el caso de personas morales de quien tenga poder para actos de administración y dominio, debiendo acompañar el documento en el que conste dicho poder.

Se presume que la forma de garantizar el interés fiscal más común es la garantía mediante fianza, en virtud de que las demás formas requieren una serie de requisitos que muchas veces no se reúnen y por lo tanto la garantía es rechazada.

4.3.4. MONTO Y ACTUALIZACION DE LA GARANTIA.

El monto de la garantía estará constituido por:

- Las contribuciones adeudadas actualizadas.
- Los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

Así mismo la Regla 112. de la Resolución citada anteriormente expresa que los contribuyentes que paguen adeudos en parcialidades, para calcular el importe de la garantía del interés fiscal que deben otorgar, considerarán:

- El adeudo fiscal.
- Actualización.
- Accesorios causados hasta la fecha del otorgamiento de la misma.
- Accesorios que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

Para calcular los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes a aquel en que se otorgue la garantía, se considerará como

tasa mensual aplicable al periodo, la que se encuentre en vigor al momento del otorgamiento de dicha garantía.

La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente a aquél en que se concluya el primer periodo de doce meses, si el crédito aún no es cubierto, con el objeto de que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

4.3.5. EXIGIBILIDAD DE LA GARANTIA.

Esta hipótesis esta contemplada en el artículo 143o. del Código, el cual contempla al procedimiento administrativo de ejecución como medio para hacer efectivas las garantía de prenda o hipoteca, así como la asumida por terceros y el embargo en la vía administrativa.

Ahora bien si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la SHCP.

También se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución en caso de garantía mediante fianza a favor de la Federación, pero con las siguientes modalidades:

- a) El pago será requerido a la afianzadora por la autoridad ejecutora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en

cada una de las regiones de competencia de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para tal efecto, debiendo de informarles los cambios que se produzcan dentro de los quince días posteriores a su notificación.

Esta información se proporcionará a la SHCP , la cual se publicará en el D.O.F. para el conocimiento de la autoridad ejecutoria. El requerimiento se notificará por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si dentro del mes siguiente posterior a la fecha en que surte efectos la notificación del requerimiento, no se paga, la autoridad ejecutora ordenará a la autoridad competente de la SHCP que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para abrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

A manera de que el lector aprecie un panorama general acerca del procedimiento Administrativo de Ejecución, a continuación mencionaremos algunos aspectos del mismo:

Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la facultad legal constitucional y ordinaria que tiene el estado para ejecutar de manera inmediata y directa al contribuyente moroso sin la intervención de

órgano jurisdiccional alguno, con el propósito de hacer efectivos los créditos fiscales más sus accesorios no pagados oportunamente. (También se le llama facultad económica coactiva del estado).

El PAE abarca cinco etapas:

- a) Requerimiento
- b) Mandamiento de ejecución
- c) Embargo
- d) Remate
- e) Aplicación del Producto del Remate

- a) Requerimiento. Tiene el carácter de acto necesario por el cual se da a conocer al deudor la situación en la que se encuentra su crédito fiscal y con el cual se inicia el procedimiento de ejecución a fin de hacer ingresar al patrimonio del estado el crédito que tiene a su favor.
- b) Mandamiento de Ejecución. Esta es la resolución que dicta la autoridad administrativa, en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago dentro del término señalado por la ley después de requerido con apercibimiento que de no hacerlo se le embargarán los bienes.
- c) Embargo. Es el aseguramiento de bienes propiedad o en posesión del moroso que garanticen el crédito fiscal, el embargo puede ser precautorio, definitivo o intervención administrativa a la empresa.
- d) Remate. Una vez que se ha hecho valer los medios de defensa con que cuenta el particular, de acuerdo a la ley dentro de los 45 días a

aquel en que haya surtido efectos su notificación, y que quede firme la resolución impugnada se llevará a cabo el remate. El remate se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecutora previo avalúo, designando el particular el perito, a falta de ello lo designará la autoridad fiscal. El avalúo que se fije por definitivo será la base para la enajenación de los bienes.

e) Aplicación del Producto del Remate. una vez obtenido el importe del bien embargado se procederá a distribuirlo.

CANCELACION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Según el artículo 70o. del CCF la cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

- I. Por sustitución de la garantía.
- II. Por el pago del crédito fiscal.
- III. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad en las disposiciones fiscales.

La solicitud de cancelación de garantía del interés fiscal deberá presentarla el contribuyente o tercero que tengan interés jurídico, ante la autoridad recaudadora que le haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción el registro público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

4.4. PROCESO QUE SIGUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA OTORGAR EL PAGO EN PARCIALIDADES.

4.4.1. TRÁMITE PARA LA RESOLUCIÓN DEL PAGO EN PARCIALIDADES.

Sabemos que la SHCP para dar respuesta a las solicitudes de autorización de pago en parcialidades, lleva a cabo todo un proceso administrativo desconocido por todos nosotros; en virtud de que el mencionado proceso atiende los pasos señalados tanto en el Reglamento Interior de la SHCP como a las políticas internas de cada dependencia.

Por ello presuntimos conveniente dar a conocer de manera general los lineamientos a seguir por la SHCP para dar resolución a las solicitudes de autorización de pago en parcialidades logrando para ello que los contribuyentes antes de enviar su formato HCF-2, revicen que se cumplan todos los requisitos que nos señala dicho convenio a fin de evitar posibles rechazos de solicitudes o negativas en la autorización.

4.4.1.1. SOLICITUD DE LOS CONTRIBUYENTES.

Las solicitudes de autorización para pagar contribuciones en parcialidades deben presentarse ante la autoridad administradora competente conforme al formulario HCF-2, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995, en el anexo 1 de la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter general para el año de 1995, acompañando los documentos que en mismo se previenen. Con la solicitud deberá adjuntarse la siguiente documentación:

- 1.- Estado de Posición Financiera al último día del mes inmediato anterior a la fecha de la solicitud.
- 2.- Flujo de efectivo mensual que comprenda el plazo que solicita.
- 3.- En el caso de personas físicas que no realicen actividades empresariales, copia de la última declaración anual de impuesto al ingreso de las personas físicas.
- 4.- Cualquier otra información que apoye su solicitud.

4.4.1.2. SOLICITUDES INCOMPETENTES.

Cuando las solicitudes de pago a plazo no sean presentadas en la forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda; esta formulará y enviará un requerimiento al contribuyente, el cual será acompañado con la forma correcta, a fin de que la llene proporcionando los datos y documentos que en la misma se indican, señalando un plazo de 10 días hábiles a partir de la fecha de notificación, para su exhibición.

La Secretaría deberá implementar un control adecuado para dar seguimiento a dichos requerimientos con el propósito de vigilar el plazo que se otorga, mismo que si no se cumple se turnara la solicitud a su expediente y se giraran instrucciones a la autoridad competente para que gestione el cobro.

Si el contribuyente presenta su solicitud en el formato HCF-2, pero no anexa la documentación que en el mismo se requiere y a pesar de habersele otorgado 10 días para enviar la documentación requerida no la presenta, la resolución que se emita deberá ser en sentido negativo en virtud de que no lo acompaño como lo establece el artículo 18o. del CFF.

4.4.13. ESTUDIO DE LA SOLICITUD DE PAGO A PLAZOS.

Si las solicitudes están debidamente requisitadas, la autoridad administradora encargada de emitir la resolución, con el propósito de obtener diversos elementos de juicio para normar su criterio y apoyar el ejercicio de su facultad discrecional, de ser posible establecerá comunicación por la vía más ágil de que disponga con la autoridad que emitió la resolución, para conocer el estado que guarda el adeudo, como saldo insoluto, número de parcialidades cubiertas, importe de las mismas, fecha a partir de la cual se cubrió la primera, otros adeudos por los que no solicita plazo, etc. Con estos datos se tendrá un perfil general del contribuyente y las características principales del adeudo sin perjuicio de analizar y tomar en cuenta la documentación e información aportadas.

La Secretaría considera en su estudio si la contribución adeudada deriva de impuesto que se traslade a los compradores de bienes o a los usuarios de servicios, o bien, si los gravámenes son objeto de retención o de recaudación por parte de terceros, y si no inciden en la economía del contribuyente pudiendo presentarse la situación de que éstos sean destinados a otros fines de beneficio del particular y no del fisco.

También considera la reincidencia del contribuyente y las causas que originan la solicitud del pago a plazos, ya que hay contribuyentes que por irresponsabilidad o por conveniencia financiera difieren sistemáticamente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Asimismo con frecuencia se presentan los casos en que no se cumplen los convenios autorizados y solicitan una y otra vez la renovación de los mismos.

Por el contrario, existen casos en que se pagan puntualmente las contribuciones a su cargo y de forma esporádica requieren de un convenio para pagar a plazo determinadas obligaciones. Generalmente estos contribuyentes hacen uso del convenio que en su caso se autorice y se regularizarán en la primera oportunidad.

La espontaneidad en la solicitud constituye otro elemento que la S.H.C.P. considera en el análisis de la petición.

Otro elemento valioso es el monto de la contribución adeudada en relación con los demás pasivos pendientes a cubrir. Este antecedente es revelador ya que la comparación de los datos anteriores se observa el grado de endeudamiento y su posibilidad de superarlos.

Puede resultar de beneficio considerar las políticas de ventas que tiene establecidas el contribuyente, es decir, si las ventas de sus

productos las realiza al contado, reteniendo o trasladando el impuesto en el mismo acto, o bien, si las mismas las realiza a crédito, a 30, 60 o 90 días, provocándole problemas de liquidez.

Otra información que puede orientar a la autoridad fiscal respecto a la situación financiera del contribuyente, es el análisis del Estado de Posición Financiera que para tal efecto haya proporcionado el mismo, debiendo observar cuidadosamente el monto de su activo circulante y compararlo contra su pasivo a corto plazo para determinar el grado de solvencia que presenta a corto plazo. El índice de solvencia se determina de la siguiente manera:

Efectivo en Caja y Bancos +
Valores de Inmediata Realización +
Cuentas por Cobrar a Corto Plazo.

INDICE DE SOLVENCIA =

Cuentas por Pagar a Corto Plazo.

Este índice reflejará la solvencia o insolvencia del contribuyente según sea mayor o menor que 1. Es decir, con este elemento se conocerá la capacidad de pago y hasta donde puede responder con respecto al pasivo.

Cabe aclarar que la capacidad de pago determinada conforme a procedimiento anterior, no refleja la liquidez de contribuyente, ya que el hecho de tener un activo circulante superior al pasivo a corto plazo no implica que ya se cuente con efectivo circulante superior al pasivo a corto plazo, a menos que su activo circulante estuviera representado

por efectivo o que se tuviera la seguridad de recuperar la cartera de clientes y realizar los inventarios en determinadas fechas.

Consecutivamente, es indispensable contar con el flujo de efectivo que comprenda el plazo solicitado, este documento contiene los ingresos, los gastos y los saldos que mensualmente se hayan presentado en la empresa. Con esta información la S.H.C.P. puede observar si el contribuyente tiene la capacidad de pagar sus adeudas fiscales en forma inmediata o a largo plazo; es necesario examinar si dentro del rubro de las erogaciones ya están incluidos los importes de las parcialidades que solicita cubrir, si es así, tales conceptos deben excluirse con el propósito de integrarlos a los saldos de cada mes, para estar en la posibilidad de conocer la liquidez mensual que tenga el contribuyente en relación con los créditos fiscales que adeuda.

Adicionalmente debe obtenerse el índice de liquidez, para lo cual al saldo inicial del periodo se le sumará el total de los ingresos, y la suma obtenida se dividirá entre la suma total de erogaciones, el resultado representa el factor de liquidez de la empresa. A continuación se ilustra la fórmula mencionada.

$$\text{Flujo de Efectivo} \\ \text{Saldo al Inicio} \\ \text{del Periodo} + \\ \text{Total de Ingresos.} \\ \text{FACTOR DE LIQUIDEZ INMEDIATA} = \\ \text{Total de Egresos.}$$

Del resultado de las operaciones antes mencionadas se obtiene el factor de liquidez.

De acuerdo al resultado del examen del estado de posición financiera, del flujo de efectivo mensual y la demás información que obtenga la S.H.C.P. estará en condiciones de emitir la resolución conforme a las reglas que señala.

4.4.1.4 NUMERO DE PARCIALIDADES QUE PUEDEN AUTORIZARSE.

Una vez concluido el estudio de la solicitud, la autoridad podrá saber si procede autorizar o no el pago a plazo. Si la conclusión fue en el sentido de no autorizar el plazo, debe emitirse resolución negativa a la mayor brevedad posible, señalando al contribuyente que entere la totalidad del adeudo más sus accesorios en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de notificación de la resolución. De este oficio se destinará copia a notificación y cobranza para que vigile el cumplimiento de la resolución.

Si por el contrario, procede el pago a plazo, es necesario determinar cuantas parcialidades deberá otorgarse o a cuantos meses pueden diferirse el pago, para tal efecto, el índice de liquidez obtenido del flujo de efectivo debe clasificarse de la siguiente manera:

clasificación	Indice	Ejer. en curso	Ejer. anter.
Bueno: de	2.0 en adelante,	No requiere plazo	
Regular: de	1.51 a 2.00	Hasta 8	Hasta 6
parcialidades			
Deficiente: de	1.01 a 1.50	Hasta 16	Hasta 16
parcialidades			
Pésimo: de	0.51 a 1.00	Hasta 36	Hasta 36
parcialidades			

De la clasificación del índice de liquidez procede un mayor número de parcialidades, cuando los créditos adeudados provienen de ejercicios anteriores el plazo se reduce substancialmente. Lo anterior está basado en la idea de los adeudos que provienen de ejercicios anteriores deben recuperarse en el menor tiempo posible, por otro lado, el contribuyente ya se tomo el plazo por su cuenta sin el consentimiento de la autoridad, razón por la cual resulta inequitativo que además del plazo que ya se tomo se le autorice otro diferimiento.

Sin embargo, dados los problemas de liquidez que plantea se pueden otorgar facilidades para el pago del crédito en el plazo que se considere mas adecuado.

Por el contrario cuando el adeudo es del ejercicio en curso, la autoridad puede otorgar conforme a la tabla anterior hasta 36 parcialidades, este tratamiento se debe a que se tomo en consideración que probablemente se trata de contribuyentes que siempre han estado al corriente cumplimiento de sus obligaciones y que se les ha presentado

el problema de falta de efectivo para hacer frente a sus compromisos financieros.

En algunas ocasiones el índice de solvencia no revela la situación financiera real que se presentará en el periodo futuro, ya que únicamente refleja la capacidad de pago que se tiene a determinada fecha, es decir la que corresponde al estado de posición financiera.

Por el contrario el índice de liquidez proviene del examen del flujo de efectivo, documento que por su naturaleza es dinámico y determinado a cierta fecha y cuando siendo difícil que se cumple estrictamente, sobre todo en la actualidad, en que los precios de los bienes y servicios varían constantemente.

En algunas ocasiones la autoridad observará que el contribuyente de acuerdo con el análisis que se efectúa al estado de posición financiera, tiene un índice de solvencia bueno, pero del estudio de flujo de efectivo se aprecia que en los meses siguientes a la fecha de solicitud no tendrá posibilidad, sino por el contrario tendrá egresos superiores a los ingresos por lo que no podrá cubrir su adeudo en una sola exhibición, sin embargo a partir de determinado mes se advierte que tendrá excedentes que se incrementan cada mes, tomando en cuenta lo anterior y sus disponibilidades mensuales la misma puede autorizar el pago en plazos.

En otros casos, del análisis del estado de posición financiera se determina que no tiene solvencia, sin embargo el flujo de efectivo refleja liquidez, es decir, sus ingresos son superiores a sus egresos y puede cumplir con el pago de su adeudo bien en una sola exhibición, o en un número menor de parcialidades a las solicitadas.

De lo anterior se desprende que pueden presentarse casos en que se nieguen las solicitudes cuando en realidad deben autorizarse, o bien, se autoricen de más o de menos parcialidades de las que efectivamente requiere el contribuyente. Por esta razón, es necesario no solo analizar la información y documentación aportada a la solicitud sino también deben obtener otros elementos de juicio que coadyuven a normar el criterio de la autoridad encargada de emitir la resolución. En consecuencia, es probable que se presenten planteamientos especiales o casuísticos a los que no les sea aplicable estrictamente las reglas marcadas por la autoridad, por lo que en uso de facultad discrecional; previo estudio del caso emitirá la resolución que a su juicio considere adecuada.

La solicitud para el pago de parcialidades puede presentarse en los siguientes casos, anteriormente señalados.

- 1.- Espontáneamente, es decir, sin que haya mediado acto de autoridad como fiscalización, requerimiento, liquidación, interposición del recurso de revocación, etc.
- 2.- En virtud del acto de autoridad como fiscalización, requerimiento, etc.

Cuando los contribuyentes en su solicitud de pago a plazos manifiesten que se les está practicando visita domiciliaria por conducto de la administración general de auditoría fiscal federal o de la administración local de auditoría fiscal federal, dichas peticiones deberán ser atendidas por las citadas administraciones

por estar facultadas para ello de acuerdo a lo previsto en los artículos 59 fracciones XXIV y 111 apartado B fracción XII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP), por lo que las mencionadas peticiones deberán ser remitidas a dichas administraciones según corresponda.

- 3.- Después de la liquidación o de haberse interpuesto recurso de revocación o condonación.
- 4.- Después de sentencia definitiva en contra.

En tales supuestos el número de parcialidades a conceder por la autoridad, podrán ser las siguientes:

Cuando el índice de liquidez inmediata sea regular se concederá por adeudos del ejercicio en curso hasta 8 meses, tratándose de ejercicios anteriores se otorgará como máximo hasta 6 parcialidades, según se encuentre en la hipótesis 1, 2 ó 3.

Cuando el índice de liquidez es pésimo, para los adeudos del ejercicio en curso se otorgarán hasta 32 meses. En los casos de ejercicios anteriores se autorizarán hasta 24 según se encuentren en las situaciones 1, 2 ó 3.

Cuando el contribuyente se coloque en la hipótesis 4 no se concederán en parcialidades en ningún caso.

Sin embargo, el número de parcialidades a que se refiere el anterior apartado puede modificarse en atención al gravamen de que se trate, entre otros casos se pueden mencionar los siguientes:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Pago definitivo a cargo de las sociedades mercantiles. En cuanto al impuesto a pagar en la declaración anual, podrá otorgarse plazo siempre y cuando se proceda de acuerdo con la aplicación de las reglas señaladas por la autoridad anteriormente descritas.

IMPUESTO SOBRE INGRESOS POR SALARIOS.

Si bien es verdad que quienes tienen que efectuar los pagos del gravamen por este concepto están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales o trimestrales que tienen el carácter de provisionales a cuenta del impuesto anual, habiendo cuenta de que la mayor parte de los contribuyentes no tienen liquidez y tomando en cuenta el estudio realizado, puede autorizarse el pago a plazo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA RETENIDO POR PAGOS AL EXTRANJERO.

Como en el caso anterior se tiene la obligación de retener el impuesto, pero tomando en cuenta la solvencia, liquidez y demás elementos de juicio, podrán autorizarse parcialidades considerando el endeudamiento de los contribuyentes, en términos de las políticas señaladas por la autoridad encargada.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Tratándose de adeudos por este concepto, toda vez que la mecánica del propio impuesto permite al contribuyente trasladarlo a sus clientes o consumidores, en estricto sentido la carga financiera no

la tiene el contribuyente y por tanto no incide en su economía ni afecta su flujo efectivo; por esta razón, deben tenerse en cuenta los resultados que se hayan obtenido en el estudio e investigación de la solicitud para que se analicen las circunstancias especiales que en el caso concurren y la autoridad administradora, en uso de sus facultades discrecionales autorice o niegue la petición.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.

Situación semejante se presenta respecto a los contribuyentes sujetos a este impuesto, existiendo la posibilidad, si así lo permiten las reglas que se dan a conocer, de autorizar el pago a plazo.

Similar situación se plantea cuando se trata de aguas envasadas y refrescos, se debe de considerar que se trata de un impuesto que se traslada y que normalmente las ventas son de contado.

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.

Los contribuyentes que tengan adeudos por este concepto, previo análisis de la información que presentan podrán otorgarse a plazos para su entero.

Así, la autoridad encargada de conceder el pago a plazos, habrá que analizar cada concepto de los adeudos, para determinar el número de parcialidades que pueden otorgarse, en ningún caso se autorizan más parcialidades que las solicitadas por el contribuyente.

Si el contribuyente solicita pago a plazo respecto de contribuciones que se encuentre subjudice, es decir, que se encuentra

convertido el crédito ante el tribunal y aún no se ha dictado sentencia, en principio estará a los resultados del juicio, salvo que se desista y lo compruebe fehacientemente a satisfacción de la autoridad administradora; procederá la autorización, en su caso, conforme a las políticas señaladas por la misma.

4.4.1.5. FECHA A PARTIR DE LA CUAL PUEDEN AUTORIZARSE LAS PARCIALIDADES.

Una vez concluido el estudio de la solicitud la autoridad encargada debe determinar a partir de que fecha se concederán las parcialidades, para este efecto toma en cuenta las características de la solicitud, que entre otras pueden ser las siguientes:

- 1.- El contribuyente presenta su solicitud sin indicar si ha cubierto parcialidades conforme lo establece el artículo 59o. del Reglamento del CFF, en este caso la autorización será a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- 2.- Cuando se presenta la solicitud después de la fecha de cumplimiento de la obligación señalando que con la copia entero ante la autoridad recaudadora el primer pago, en tal caso la resolución que se dicte también sea a partir de la fecha de presentación de la solicitud.
- 3.- Cuando el contribuyente presenta su solicitud antes de la fecha de cumplimiento de la obligación, manifestando que en la fecha de exigibilidad del impuesto cubrirá el primer pago, en tal supuesto la

resolución que al efecto se emita será a partir de la fecha de cumplimiento de la obligación.

- 4.- Cuando el contribuyente en su solicitud expresamente señala una fecha determinada, a partir de la cual estará en condiciones de iniciar el entero de las parcialidades, en tal caso la autorización será a partir de la fecha que indique el contribuyente, siempre que no exceda del plazo que en su caso corresponda otorgarle.
- 5.- Cuando en la solicitud se manifieste que no se ha efectuado pago alguno, se podrá autorizar a partir de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la solicitud.

En todos los casos se tendrá presente que las parcialidades deben contarse mensualmente a partir de la fecha en que se indique en la resolución.

4.4.2. RESOLUCIONES.

Cuando la solicitud del contribuyente se encuentre debidamente integrada y la autoridad haya analizado el caso planteado con los elementos de juicio que se haya formado, se procederá a emitir la resolución correspondiente.

Para tal efecto se procederá a utilizar el reverso de la solicitud que se encuentre impresa en la solicitud, llenando los espacios, según el sentido en que se emita la autorización.

En el espacio de la parte superior derecha se anotará el nombre de la dependencia que emite la resolución, número de oficio, expediente del contribuyente y de la fecha de resolución.

Cuando la resolución sea favorable, en la parte correspondiente se anotarán los motivos y fundamentos necesarios según los planteamientos que se presenten. El último cuadro deberá llevar la firma del funcionario competente.

Invariablemente deberá destinarse copia de la resolución que se emita a la autoridad recaudadora que puede ser la administración local de recaudación o secretaría de finanzas de la entidad federativa o tesorería.

Deberá tenerse especial cuidado de especificar las contribuciones respecto a las cuales se autoriza el pago a plazo.

En el caso de que las resoluciones llegarán a tener que motivarse en forma distinta y más amplia a las que con mayor frecuencia se prevén conforme a los modelos que se acompañan, estas deberán de hacerse por oficio y no en el formato, para tal efecto deberán citarse los antecedentes del formato HCF - 2.

POLITICAS Y DIRECTRICES PARA EL PAGO A PLAZO DE LAS CONTRIBUCIONES Y SUS ACCESORIOS.

En el caso de que hayan transcurrido cuatro meses, contados a partir de la fecha de que se cubrió la primera parcialidad y esta se haya efectuado dentro del plazo legal para el cumplimiento de la obligación fiscal conjuntamente con la presentación de la solicitud y no se haya

emitido la resolución porque no se cuenta con la documentación e información necesaria, deberán girarse instrucciones a la autoridad jurídica correspondiente para que se requiera el saldo insoluto del adeudo, así como los recargos. Mismo procedimiento deberá seguirse cuando dichas solicitudes sean improcedentes o negadas.

En el caso de que no se haya realizado el pago dentro de la fecha de cumplimiento de la obligación fiscal se cubrirán los recargos por la falta de pago oportuno en los términos del artículo 21o. del CFF, desde la fecha de cumplimiento de la obligación hasta el entero de la primera parcialidad y a partir de esta se cobrarán los recargos que establece el artículo 66o del Código citado, sobre saldos insolutos.

Cuando la solicitud de diferimiento o pago de parcialidades, se presente ante la autoridad administradora antes de la fecha en que debe cubrirse la contribución de que se trate y la resolución favorable que se emita se notifique con posterioridad a la fecha de cumplimiento de la obligación, no procede el cobro de los recargos que establece el artículo 21o. del Código aludido, siempre que el pago de la primera parcialidad se haya efectuado conjuntamente con la petición, debiendo calcularse únicamente los recargos del artículo 66 del ordenamiento invocado a la tasa que fije anualmente el congreso de la unión, sobre los saldos insolutos, desde la fecha en que debió cumplir con la obligación.

Cuando el contribuyente presenta su solicitud antes del vencimiento de la obligación y empezó a cubrir parcialidades conjuntamente con su promoción y la resolución que se emite es negativa causará recargos del art. 21o. del citado ordenamiento desde

emitido la resolución porque no se cuenta con la documentación e información necesaria, deberán girarse instrucciones a la autoridad jurídica correspondiente para que se requiera el saldo insoluto del adeudo, así como los recargos. Mismo procedimiento deberá seguirse cuando dichas solicitudes sean improcedentes o negadas.

En el caso de que no se haya realizado el pago dentro de la fecha de cumplimiento de la obligación fiscal se cubrirán los recargos por la falta de pago oportuno en los términos del artículo 21o. del CFF, desde la fecha de cumplimiento de la obligación hasta el entero de la primera parcialidad y a partir de esta se cobrarán los recargos que establece el artículo 66o del Código citado, sobre saldos insolutos.

Cuando la solicitud de diferimiento o pago de parcialidades, se presente ante la autoridad administradora antes de la fecha en que debe cubrirse la contribución de que se trate y la resolución favorable que se emita se notifique con posterioridad a la fecha de cumplimiento de la obligación, no procede el cobro de los recargos que establece el artículo 21o. del Código aludido, siempre que el pago de la primera parcialidad se haya efectuado conjuntamente con la petición, debiendo calcularse únicamente los recargos del artículo 66 del ordenamiento invocado a la tasa que fije anualmente el congreso de la unión, sobre los saldos insolutos, desde la fecha en que debió cumplir con la obligación.

Cuando el contribuyente presenta su solicitud antes del vencimiento de la obligación y empezó a cubrir parcialidades conjuntamente con su promoción y la resolución que se emite es negativa causará recargos del art. 21o. del citado ordenamiento desde

fecha de cumplimiento de la obligación hasta la de dicho saldo insoluto.

Cuando antes del vencimiento de la obligación se presente la solicitud y comience a enterar pagos mensuales y al emitirse la solución favorable ha dejado de cubrir una de ellas, la autoridad recaudadora correspondiente deberá exigir las parcialidades vencidas con los recargos expresados por el artículo 66o. con el objeto de continuar con el calendario de pagos y en lo sucesivo vigile el cumplimiento de la autorización.

Cuando la solicitud se haya presentado después de la fecha de cumplimiento de la obligación y se presenten los supuestos del párrafo anterior, el tratamiento será el mismo, con la salvedad de que se causan los recargos del art. 21o. del Código aludido desde la fecha de cumplimiento de la obligación hasta el pago de la primera parcialidad.

En el caso de que la solicitud se presente con posterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución y la resolución que se emite es favorable, cae en mora y por tanto deberá cubrirse con los recargos a que se refiere el artículo 21o. del CFF, los cuales se computarán desde la fecha de cumplimiento de la obligación hasta la de pago de la primera parcialidad y a partir de esa fecha se inicia el cómputo de recargos del art. 66o.

Si a la solicitud presentada con posterioridad a la fecha en que debió cubrirse la contribución recae una resolución negativa, se pagarán los recargos a que se refiere el art. 21o. del Código

mencionado desde la fecha en que se debió cumplir con la obligación hasta la fecha en que se cubra el crédito, salvo que el contribuyente haya pagado mensualmente parcialidades desde el momento que se presentó su solicitud, caso en el cual deberá procederse como quedó señalado en párrafos anteriores.

Si el contribuyente presentó su solicitud después de la fecha en que debió cubrir la contribución, y transcurridos varios meses se emite resolución negativa, no habiéndose pagado parcialidad alguna, al requerir la autoridad jurídica el pago de la totalidad del crédito, cubrirá los recargos a partir de la fecha de vencimiento de la obligación hasta el pago, en términos del artículo 21o. del Código citado.

Si el contribuyente obligado a cubrir el impuesto, pasado el tiempo de la exigibilidad del pago, presenta solicitud para cubrir en una sola exhibición el adeudo, recayendo resolución negativa, sin haber efectuado ante la autoridad recaudadora parcialidad alguna, el contribuyente cubrirá el crédito de los recargos del art. 21o. del Código mencionado, desde la fecha en que fue exigible el impuesto hasta la del pago.

Tratándose de diferimiento, cuando la solicitud se presente después de la fecha en que deba de cubrirse la contribución de que se trata, se computarán los recargos a que se refiere el art. 21o. del Código aludido, desde la fecha en que fue exigible el impuesto hasta notificación de la autorización y desde esa fecha hasta el vencimiento del plazo concedido se calcularán los recargos que señala el art. 66o.

del mismo ordenamiento, incluyendo los accesorios a la tasa que mediante la Ley de Ingresos de la Federación, fije anualmente el Congreso de la Unión.

DETERMINACION DE LA UNIDAD ADMINISTRATIVA COMPETENTE.

Para determinar la unidad administrativa competente de resolver la solicitudes de autorización para " Pago diferido o en parcialidades" que se reciban, se debe cerciorar en primer término, si el promovente no es el de las personas comprendidas en el apartado "D" del art. 111o. del RISHCP y en caso de serlo se procederá a delimitar la circunscripción territorial en la administración local.

Es conveniente recordar que la autorización del pago diferido o en parcialidades que compete conocer a la administración general, especial y locales jurídicas de ingresos son aquellos créditos fiscales cuya notificación se hubiera llevado a cabo por haber quedado firme la resolución dictada por una unidad administrativa de la subsecretaría de ingresos que determinó el crédito fiscal de que se trate.

Igualmente es de señalarse que la autorización del pago diferido o en parcialidades de créditos fiscales prevista en los artículos 59o. fracción XXIV, 60o. fracción XVIII y 111o. apartado "B" fracción XVIII del Reglamento Interior de la S.H.C.P., como facultad de las administraciones generales, especial u locales de auditoría fiscal respectivamente, solo es aplicable para aquellos créditos fiscales que hubieran sido determinados por las referidas administraciones y los

mismos no hubieran sido turnados a las administraciones jurídicas de ingresos para su notificación y cobranza.

Asimismo el ejercicio de la referida autorización es competencia de las administraciones, general, especial y locales de auditoría fiscal tratándose de los créditos fiscales que determine el propio contribuyente en consideración a las diferencias determinadas en el dictamen de contador público autorizado, como consecuencia de un acto de correlación fiscal en los términos del artículo 58o. fracción II del CFF, o después de que las referidas administraciones le hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, requerimiento o cualquier otra resolución tendiente a la comprobación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

TRAMITE PARA LOS CASOS EN QUE NO SE REUNAN LOS REQUISITOS FORMALES.

Cuando no se cumpla con los requisitos formales con fundamento en el artículo 18o. del CFF, se le requerirá al promovente a fin de que en un plazo de diez días cumpla con él o los requisitos omitidos, apercibiéndolo de que en caso de no subsanar en dicho plazo la omisión de su escrito, se tendrá por no presentada su promoción, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán de acompañar la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

TRAMITE EN EL CASO EN QUE LA AUTORIDAD A QUE SE PRESENTA LA SOLICITUD NO SEA COMPETENTE PARA RESOLVER.

Cuando la autoridad a la que se presentó la solicitud de pago en parcialidades, carezca de competencia para resolver la solicitud del interesado, deberá turnarse el asunto con fundamento en el Reglamento Interior referido, a quien sea competente para conocer el mismo y, para enviar copia del oficio de remisión al contribuyente o interesado, para su conocimiento a fin de que continúe su gestión ante la autoridad correspondiente.

En este caso es muy importante evitar un retraso en el envío de las solicitudes de autorización a las autoridades competentes para conocer de los mismas , ya que la prontitud con que sean enviados se logrará el objetivo de rapidez, eficacia y una mejor imagen de la autoridad por emitir una pronta respuesta al interesado.

REPRESENTACIÓN LEGAL.

De acuerdo a lo preceptuado en el artículo 19o. del CFF, en ningún trámite administrativo se admite la gestión de negocios, por lo tanto, si un tercero promueve a nombre del contribuyente deberá hacerlo a través de representación legal, cumpliendo con los siguientes lineamientos:

a) Deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presentó.

b) La representación se podrá acreditar mediante los siguientes documentos:

- Carta poder firmada, ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y de los testigos ante la autoridad encargada de resolver la solicitud de autorización para el pago en parcialidades o ante el notario público. Este documento solo será válido para el caso en que la representada sea una persona física.
- Poder notarial, tanto para personas físicas y morales.
- Acta constitutiva de la sociedad, solo para personas morales.

CASOS EN QUE EL REPRESENTANTE SEÑALADO EN LA PROMOCIÓN NO ACREDITE LA PERSONALIDAD JURÍDICA.

Cuando una promoción se presenta a nombre de un tercero y en el escrito no se acompañe el documento con el cual se acredite la personalidad de quien representa, en los términos del artículo 19o. del CFF, dicha promoción deberá tenerse por no presentada con fundamento en el citado artículo, ya que en estos casos no resulta aplicable el artículo 18o. del mismo ordenamiento. La resolución que se dicte al respecto deberá ser comunicada a la persona que se suscribió la solicitud de pago diferido o en parcialidades, sin que ello se le reconozca el carácter con el que se promovió.

SOLICITUD DE DOCUMENTACIÓN.

Si junto con la promoción no se presenta la documentación que se afirma en el escrito que se acompaña, o bien si se exhibe incompleta o se considera insuficiente por el tipo de promoción, la autoridad procederá a solicitar al promovente la exhibición de los documentos que se consideran necesarios, precisando con claridad que documentos se requieren, concediendo para ello un plazo de diez días.

La documentación presentada por el contribuyente o por su representante legal deberá integrarse al expediente abierto a nombre de aquel, que en su caso obre en el archivo de la autoridad competente, con el objeto de allegarse de todos los elementos que puedan auxiliar al desahogo de la promoción, permitiendo tener un panorama más completo de la situación real a la vista de los antecedentes que obran en ese expediente.

4.4.2.1. ELABORACIÓN DE LA RESOLUCIÓN.

Una vez realizado el estudio de la solicitud de pago en parcialidades y teniendo perfectamente definido el planteamiento formulando y la respuesta que la autoridad dará a la misma, se elaborará la resolución correspondiente.

Es de suma importancia que al emitir el acto administrativo (resolución), se de pleno cumplimiento al artículo 160. Constitucional

el cual consagra crédito la garantía de legalidad que implica que los órganos administrativos deben actuar con apoyo a la ley, en virtud de que en la resolución podrían ser objeto de impugnación.

Para negar la autorización a la solicitud efectuada, es conveniente apegarse a lo dispuesto en el artículo 16o. Constitucional, citado con exactitud el número del precepto, la fracción y el inciso respectivo de la ley que se invoque en la resolución.

De esta manera se evitará que la resolución pueda ser objeto de impugnación por falta de una debida motivación y fundamentación legal.

4.2.2.2. REQUISITOS DE LA RESOLUCIÓN.

El oficio que contenga la resolución a la consulta planteada deberá tener los siguientes requisitos, previstos en el artículo 38o. del citado CFF.

- a) La resolución se hará por escrito.
- b) Deberá de señalar la autoridad emisora.
- c) Deberá estar fundado y motivado y expresar el objeto o propósito de que se trate.
- d) Deberá ostentar la firma autógrafa del funcionario competente y , el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido.

ESTRUCTURA DE LA RESOLUCIÓN.

El oficio de la resolución de la consulta deberá contener lo siguiente:

1) Autoridad, Características y Número de Oficio.

En el ángulo superior derecho del escrito se anotará el nombre de la autoridad que emite la resolución, indicando si esta corresponde a la administración especial, local o de alguna área central de la general, según corresponda, así como su respectiva subadministración en la cual el asunto de que se resuelve se haya dictaminado, según sea el caso, número de oficio que le corresponda y número de expediente asignado por el archivo.

2) Asunto.

Se indicará de la manera más clara y precisa el contenido del oficio (resolución de la autoridad competente), como el siguiente ejemplo:

Asunto: "Se resuelve promoción de pago en parcialidades, formulada en materia del ISR mediante el escrito de fecha".

3) Referencia y Fecha de la Solicitud Presentada.

Se indicará en forma clara el objeto del asunto del promovente y la fecha de presentación de la promoción.

4) Lugar y Fecha.

Deberá anotarse la población en donde se encuentran ubicadas las oficinas de la autoridad y la fecha en que se emita la resolución.

5) Registro.

En el ángulo superior izquierdo, se anotará el número de registro o registros que para efectos de control de correspondencia descargarán la resolución.

6) Destinatario.

Se indicará el nombre completo de la persona física, denominación o razón social para el caso de personas morales y el nombre completo del representante legal de la misma a quien este dirigido el oficio, anotando con exactitud el domicilio y el código postal.

7) Síntesis o extracto.

Consiste en expresar en forma clara y precisa los planteamientos que se exponen en la resolución presentada, a efecto de que el contribuyente tenga plena certeza de que la autoridad tomo en consideración todos los argumentos al estudiar y resolver el asunto.

8) Fundamentos de Actuaciones.

En toda resolución deberá citarse el fundamento legal que faculta a la autoridad administrativa a emitir su resolución, debiendo precisar para tal efecto los artículos, apartados, fracciones, incisos o subincisos del RISHCP, el artículo, apartado, fracción inciso o sbincisos del

acuerdo delegatorio de facultades; y el artículo de acuerdo por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas locales de la SHCP que emitan la resolución; señalando para tal efecto, la fecha de publicación de dichos acuerdos en el D.O.F., así como citar las disposiciones aplicables de los ordenamientos fiscales al caso concreto.

9) Parte Considerativa.

En esta sección, la autoridad competente deberá referirse en forma clara y concisa a los planteamientos, razonamientos y fundamentos legales que constituyan el objeto de la solicitud formulada por el promovente, emitiendo el criterio aplicable y razonándolo de forma clara, de manera tal, que su fundamentación y motivación sea en los términos expresados en la elaboración de la resolución.

10) Parte Resolutoria.

El resultado lógico que deriva del desarrollo del punto anterior, debe plasmarse con precisión el sentido de la resolución, esto es si se autoriza lo solicitado por el interesado o se niega esta, de acuerdo con los motivos y fundamentos expuestos en la parte considerativa.

11) Firma del Funcionario Facultado.

La resolución deberá contener firma autógrafa en el original o copia que se envíe al contribuyente por el funcionario titular de la administración especial, local o del área central, dependiendo de quien haya resultado competente en los términos del RISHCP y del asunto en

cuestión, o por el funcionario que resulte competente en los términos del acuerdo en el que se delegan facultades a los servidores públicos que se indican, atendiendo inclusive a las reglas internas de delegación de firma, evitándose en cualquier tiempo firmar una resolución por ausencia o por simple acuerdo del funcionario responsable que deba firmarla, indicase conjuntamente con su firma el cargo y nombre de dicho funcionario, antecedido por las palabras "atentamente" "sufragio efectivo, no reelección", debe tenerse especial cuidado en que el funcionario que firme la resolución tenga facultades para hacerlo evitándose que se emitan oficios por funcionarios no autorizados para ello.

12) Copia de la Resolución.

En parte final del oficio resolutivo, se anotaran las dependencias a las que se les turnara copia del oficio, indicándose el nombre, puesto del funcionario y el objeto por el cual se remiten, dentro de las autoridades a las cuales se debe remitir copia la administración general, la especial o la local de auditoría fiscal que corresponda a la autoridad emisora.

13) Notificación.

Las notificaciones deberán realizarse atendiendo a lo dispuesto por la SHCP y en apego al CFF.

PREAMBULO.

Con el propósito de que el lector aprecie de manera práctica el pago en parcialidades de impuestos federales a continuación proporcionaremos dos ejemplos con respecto al mismo:

CASO PRACTICO No.1 Atendiendo el CFF y su Reglamento.

CASO PRACTICO No.2 Considerando las reglas generales que emite la SHCP anualmente en base al CFF y su reglamento.

El fin que se persigue al proporcionar éstos ejemplos es el considerar que existen publicaciones plasmadas en decretos, resoluciones, reglas, etc.; que modifican las leyes, códigos y reglamentos, viéndose el Contador Público en la imperante necesidad de mantenerse actualizado en todos los ámbitos que afecten su profesión.

EMPRESAS QUE SOLICITAN AUTORIZACIÓN PARA EL PAGO DE PARCIALIDADES.

La empresa Impulsora de México S.A. de C.V. cuyo domicilio fiscal es Acultzingo Mz. 44 Lote 689, Col. San Felipe de Jesús, y cuya actividad es la elaboración de papel, se encuentra en una situación económica difícil, por lo cual no ha podido pagar sus impuestos federales desde Noviembre de 1994. Su Contador Público

le ha sugerido efectuar sus pagos en parcialidades para lo cual necesita elaborar.

1. Balance General al último del mes inmediato anterior a la fecha de solicitud.
2. Flujo de efectivo mensual que comprenda el plazo que solicita.
3. Presentar solicitud de autorización para pagar contribuciones en parcialidades.

El día 10 de Octubre de 1995, Impulsora de México, S.A. de C.V. ha decidido pagar sus adeudos en 36 parcialidades para lo cual procede a la elaboración de la forma HCF-2, para solicitar autorización de pago en parcialidades (fig. 1), anexando el Balance General al 30 de Septiembre de 1995, y el flujo de efectivo correspondiente. Esta documentación la presenta a la Administración Local de Recaudación del Norte del D.F., mediante el uso del buzón fiscal.

En tanto se resuelve la solicitud de autorización de Pago en Parcialidades, la empresa debe efectuar el pago de la primera parcialidad a más tardar el día siguiente posterior a la fecha de presentación de la solicitud mencionada. Es por ello que el día 11 de Octubre de 1995, la compañía procede al cálculo y pago de la primera parcialidad atendiendo a los datos presentados que a continuación. (CUADRO No. 1)

CUADRO No. 1 MONTO TOTAL DE CONTRIBUCIONES ADEUDAS.

PERIODO	I.S.R.	I.S.P.T.	RETENC. 10% HON.	I.V.A.	I.M.P.A.C	TOTAL
NOV. 94	22,280	12,120	6,150	33,121	0	73,671
DIC. 94	30,194	15,310	6,634	41,506	0	93,644
ENE. 95	26,140	13,128	6,512	38,720	4,125	88,625
FEB. 95	24,750	12,940	6,032	35,819	4,125	83,666
MAR. 95	28,920	13,315	5,976	48,934	4,125	101,270
ABR. 95	21,630	14,070	6,220	46,075	4,125	92,120
MAY. 95	22,875	14,908	6,048	59,170	4,125	107,126
JUN. 95	25,290	13,112	6,415	55,618	4,125	104,560
JUL. 95	27,131	13,720	6,535	62,115	4,125	113,626
AGO. 95	32,070	14,536	6,776	60,344	4,125	117,851
SEP. 95	29,527	14,201	6,995	39,238	4,125	94,086
TOTALES	290,807	151,360	70,293	520,660	37,125	1,070,245

Los pasos a seguir para el cálculo de la primera parcialidad son:

1. Actualización de la contribución.
2. Cálculo de recargos.
3. Obtención del total del crédito.

ACTUALIZACION DE LA CONTRIBUCION.

Para efectos de la actualización, nos remitimos al Art. 17-A del Código Fiscal de la Federación, el cual nos menciona la forma de como obtener el factor de actualización. Dicho factor se obtiene dividiendo el INPC del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. En nuestro caso el periodo esta marcado en el artículo 660. del referido Código, que nos menciona que la actualización se llevara al cabo a partir de los meses en que debieron haberse pagado hasta aquel en que se conceda la autorización.* (CUADRO No. 2)

Hay que recordar que el convenio de pago en parcialidades procede para aquellos créditos que se originaron en los tres meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, por lo tanto los créditos correspondientes a los meses de Julio, Agosto y Septiembre no entran en el mencionado convenio. El contribuyente deberá pagar estos créditos a la S.H.C.P. en una sola exhibición y lo antes posible.

* En virtud de que la primera parcialidad se paga antes de concederse la autorización por parte de la SHCP, el mes considerado para este efecto es áquel en el cual se ejerció la opción.

CUADRO No. 2 ACTUALIZACION DE LAS CONTRIBUCIONES ADEUDADAS.

FECHA DE CAUSACION	FECHA DE EXIGIBIL.	IMPORTE TOTAL	I.N.P.C. SEP. 1995	I.N.P.C. ANTERIOR	FACTOR DE ACTUALIZACION.	CONTRIB. ACTUALIZ.	EFFECTO DE LA ACTUALIZACION.
NOV. 94	17-dic-94	73,671	145.317	102.3588	1.4196	104,583	30,912
DIC. 94	17-ene-95	93,644	145.317	103.2566	1.4073	131,785	38,141
ENE. 95	17-feb-95	88,625	145.317	107.143	1.3562	120,193	31,568
FEB. 95	17-mar-95	83,666	145.317	111.6841	1.3011	108,858	25,192
MAR. 95	17-abr-95	101,270	145.317	118.27	1.2286	124,420	23,150
ABR. 95	17-may-95	92,120	145.317	127.69	1.1380	104,833	12,713
MAY. 95	17-jun-95	107,126	145.317	133.029	1.0923	117,014	9,888
JUN. 95	17-jul-95	104,560	145.317	137.251	1.0587	110,698	6,138
TOTALES		744,682				922,384	177,702

CALCULO DE LOS RECARGOS.

Para este efecto la tasa de recargos que se aplica al total del crédito actualizado es la que se menciona en el art. 21o. del CFF, los mismos que a continuación de señalan:

MES	TASA DE RECARGOS SIN PRORROGA %
NOV. 94	2.34
DIC. 94	2.72
ENE. 95	3.00
FEB. 95	3.00
MAR. 95	3.00
ABR. 95	3.00
MAY. 95	3.00
JUN. 95	0.86
JUL. 95	3.00
AGO. 95	3.00
SEP. 95	3.00

TABLA DE CALCULO DE RECARGOS. (CUADRO No. 3)

CUADRO NO. 3 CALCULO DE RECARGOS.

MES	PERIODO CONSIDERADO P/ RECARGOS	TASA ACUM. %	CONTRIB. ACTUALIZ.	RECARGOS
NOV. 94	DIC94-SEP95	27.58	104,583	28,844
DIC. 94	ENE95-SEP95	24.86	131,785	32,762
ENE. 95	FEB95-SEP95	21.86	120,193	26,274
FEB. 95	MAR95-SEP95	18.86	108,858	20,531
MAR. 95	ABR-95-SEP95	15.86	124,420	19,733
ABR. 95	MAY95-SEP95	12.86	104,833	13,481
MAY. 95	JUN95-SEP95	9.86	117,014	11,538
JUN. 95	JUL95-SEP95	9.00	110,698	9,963
TOTALES			922,384	163,126

OBTENCION DEL TOTAL DEL CREDITO. CALCULO DE LA PRIMERA PARCIALIDAD.

Si el contribuyente quisiera y/o pudiera pagar su adeudo en una sola exhibición en la fecha considerada, bastará sumar el total del crédito (contribución, actualización y recargos), y presentarlas en ocho declaraciones correspondientes al mes que se trate en los bancos autorizados para tal efecto.

Pero en nuestro caso el contribuyente ha elegido pagar en 36 parcialidades su adeudo. El primer pago se determinará dividiendo el crédito fiscal actualizado entre el número de parcialidades elegidas.
(CUADRO No. 4)

CUADRO No. 4 OBTENCION DEL CREDITO FISCAL Y 1ERA. PARCIALIDAD

PERIODO	CONTRIB. HISTORICA	ACTUALIZACION	RECARGOS	CREDITO TOTAL DEL CREDITO	No. DE PARCIALIDADES	MONTO 1era. PARCIALIDAD	FORMA OFICIAL
NOV. 94	73,671	30,912	28,844	133,427	36	3,706	SHCPI*
DIC. 94	93,644	38,141	32,762	164,547	36	4,571	SHCPI*
ENE. 95	88,625	31,568	26,274	146,467	36	4,069	SHCPI*
FEB. 95	83,666	25,192	20,531	129,388	36	3,594	SHCPI*
MAR. 95	101,270	23,150	19,733	144,153	36	4,004	SHCPI*
ABR. 95	92,120	12,713	13,481	118,314	36	3,287	SHCPI*
MAY. 95	107,126	9,888	11,538	128,551	36	3,571	SHCPI*
JUN. 95	104,560	6,138	9,963	120,660	36	3,352	SHCPI*
TOTALES	744,682	177,702	163,126	1,085,509		30,153	
<i>RENGLON No.</i>		<i>637</i>	<i>362</i>			<i>73</i>	

Una vez obtenido el monto de la primera parcialidad procedemos a efectuar el pago el día 11 de Octubre en la forma oficial que se señala y en el número de declaraciones correspondientes a los meses de Noviembre 94 a Junio 95 (8), con su respectiva copia. (Las cantidades por concepto de la primera parcialidad se anotarán en los renglones que nos señala la anterior tabla).

CALCULO DE LA 2da. PARCIALIDAD.

Para el cálculo de la segunda parcialidad debe considerarse si la solicitud de autorización ha sido resuelta o no, esto es importante ya que sino ha sido resuelta los recargos se seguirán causando conforme al art. 21o. del CFF. En nuestro ejemplo la resolución positiva para el pago en parcialidades fue recibida el día 30 de Octubre de 1995.

El contribuyente para determinar el monto de la segunda parcialidad atenderá al art. 66o. del CFF:

Art. 66o. " cada parcialidad se actualizará desde esta última fecha (fecha de autorización), hasta el mes en que cada parcialidad se pague.

Considerando que el segundo pago se realizará a más tardar el día 11 de Noviembre de 1995, los índices ocupados será el de Octubre 95 y Septiembre 95.

$$\frac{\text{INPC Octubre 95}}{\text{INPC Septiembre 95}} = \frac{148.3070}{145.3170} = 1.0205 \quad \text{Factor de Actualización}$$

CALCULO DE ACTUALIZACION DE 2da. PARCIALIDAD.
(CUADRO No. 5)

CUADRO No. 5 ACTUALIZACION 2DA.
PARCIALIDAD.

FECHA	MONTO DE CADA PARCIAL.	FACTOR DE ACTUA- LIZACION	CONTRIB. ACTUA- LIZADA.	EFECTO DE LA ACTUAL.
NOV. 94	3,706	1.0205	3,782	76
DIC. 94	4,571	1.0205	4,664	94
ENE. 95	4,069	1.0205	4,152	83
FEB. 95	3,594	1.0205	3,668	74
MAR. 95	4,004	1.0205	4,086	82
ABR. 95	3,287	1.0205	3,354	67
MAY. 95	3,571	1.0205	3,644	73
JUN. 95	3,352	1.0205	3,420	69
TOTALES	30,153		30,771	618

Los recargos de calcularán sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios, actualizado a la tasa que mediante ley fije anualmente el congreso de la unión. Dicho saldo se actualizará desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

Saldo Insoluto = Crédito Fiscal - Pagos Efectuados (1era. Parc.)

Saldo Insoluto = Saldo Insoluto - Factor de Actualización

Actualizado

CUADRO No. 6 OBTENCION RECARGOS S/SALDO INSOLUTO ACTUALIZADO.

PERIODO	CREDITO FISCAL	1ERA. PAR-CIALIDAD.	SALDO INSOLUTO	FACTOR DE ACTUALIZ.	SALDO INSOL. ACTUALIZADO	INTERES MORA	RECARGOS
NOV. 94	133,427	3,706	129,721	1.0205	132,380	2%	2,648
DIC. 94	164,547	4,571	159,976	1.0205	163,256	2%	3,265
ENE. 95	146,467	4,069	142,399	1.0205	145,318	2%	2,906
FEB. 95	129,388	3,594	125,794	1.0205	128,373	2%	2,567
MAR. 95	144,153	4,004	140,149	1.0205	143,022	2%	2,860
ABR. 95	118,314	3,287	115,028	1.0205	117,386	2%	2,348
MAY. 95	128,551	3,571	124,980	1.0205	127,543	2%	2,551
JUN. 95	120,660	3,352	117,309	1.0205	119,714	2%	2,394
TOTALES	1,085,509	30,153	1,055,356		1,076,991		21,540

El monto de la segunda parcialidad será:

$$\begin{array}{r}
 1,055,536 \quad 1.0205 \quad 1,070,991 \quad 2\% \quad 21,540 \\
 30,153 \quad + \quad 618 \quad + \quad 21,540 \quad = \quad 52,311
 \end{array}$$

CUADRO No. 7 MONTO TOTAL 2DA. PARCIALIDAD.

PERIODO	PARCIALI- DAD	ACTUA- LIZACION	RECARGOS	MONTO 2DA. PARCIALIDAD
NOV. 94	3,706	76	2,648	6,430
DIC. 94	4,571	94	3,265	7,930
ENE. 95	4,069	83	2,906	7,058
FEB. 95	3,594	74	2,567	6,235
MAR. 95	4,004	82	2,860	6,947
ABR. 95	3,287	67	2,348	5,702
MAY. 95	3,571	73	2,551	6,195
JUN. 95	3,352	69	2,394	5,815
TOTALES	30,153	618	21,540	52,311

El pago de la 2da. parcialidad se efectuará a más tardar el día 11 de Noviembre de 1995, en la forma oficial No. 1.

El cálculo de las siguientes parcialidades (hasta la 35) se efectuará conforme al procedimiento señalado anteriormente. Para proceder a liquidar el adeudo fiscal (parcialidad No. 36), el

contribuyente acudirá a la ALR correspondiente para efectuar el cálculo mencionado.

GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Impulsora de México, S. A. de C. V., ha decidido garantizar el interés fiscal mediante fianza, para lo cual deberá acudir a solicitarla a una afianzadora cumpliendo con los requisitos que la misma le solicite y deberá presentarla en un plazo no mayor de 30 días a la ALR que le corresponda.

El monto de la garantía se determina siguiendo los lineamientos que marca el artículo 14 lo. del CFF:

CREDITO ACTUALIZADO	N\$	1'085,508.00
MENOS		
PRIMERA PARCIALIDAD		30,152.00
SALDO INSOLUTO		1'055,356.00
(Recargos correspondientes a 12 meses posteriores)		
12 meses x 3% (Tasa) = 36%		379,928.00
 EL MONTO DE LA GARANTIA NO DEBERA SER INFERIOR A	 N\$	 <u>1'435,284.00</u>

SOLICITUD DE AUTORIZACION PARA PAGAR CONTRIBUCIONES EN PARCIALIDADES

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL
 SECRETARIA DE FINANZAS DE LA ENTIDAD FEDERATIVA O TESORERIA

II. DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE		BASE REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	
IMPULSORA DE MEXICO, S. A. DE C. V.		IME-760421-CU3	
PERSONAS FISICAS "INDIVIDUOS FÍSICOS", "INDIVIDUOS MORALES" Y "ASOCIACIONES PERSONALES MORALES" (IDENTIFICACION DE ABOGADO SOCIAL)			
ACULIZINGO MZ. 44		689	
DOMICILIO FISCAL		No. Y LETRA EXTERIOR	
CALLE CALLE 07560		7	
SAN FELIPE DE JESUS		No. Y LETRA INTERIOR	
CODIGO POSTAL 0757 21 08		8	
MEXICO		9	
GUSTAVO A. MADERO D.F.		ESTADO	
LOCALIDAD		DIA MES AÑO	
MUNICIPIO DE ORIGEN		DIA MES AÑO	
ENTIDAD FEDERATIVA		DIA MES AÑO	

NOMBRE DE LA PERSONA AUTORIZADA A DOMICILIO PARA Pagar CONTRIBUCIONES		RUBRO DE ACTIVIDAD ECONOMICA	
RAUL MARTINEZ GONZALEZ		65 02	
CALLE CALLE 13		No. Y LETRA EXTERIOR	
PROGRESO NACIONAL		07180	
CODIGO POSTAL		368 55 46	
MEXICO		D.F.	
LOCALIDAD		ENTIDAD FEDERATIVA	
MUNICIPIO DE ORIGEN		ENTIDAD FEDERATIVA	

IMPORTE AGUIEROS DELEGADOS EN LOS CUATRO MESES PRECEDENTES	IMPORTE	IMPORTE
10,567,953.23	11,771,024.90	

CONCEPTO	PERIODO EN QUE SE CAUSO	IMPORTE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	NOV. 1994 A JUN. 1995	202,079
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	NOV. 1994 A JUN. 1995	358,963
IMPUESTO AL ACTIVO	ENE. 1995 A JUN. 1995	24,750

CAUSA DE LA SOLICITUD: POR ENCONTRARSE LA EMPRESA CON PROBLEMAS DE LIQUIDEZ.

DECLARACION QUE SIEMPRE SE CUMPLEN:

- 1. ESTAR DE PAGO EN ADELANTE DEL MES ANTERIOR EN QUE SE DEBE PAGAR
- 2. TENDR DE EFECTOS MENSUALES QUE CUMPLAN EL PLAZO QUE SOLICITA
- 3. EN EL CASO DE PERSONAS FISICAS QUE NO PAGAN PERIÓDICAMENTE EN ADELANTE, COPIA DE LA DECLARACION DE RENTA DEL IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS
- 4. CUALQUIER OTRA INFORMACION QUE AGRE SU SOLICITUD

SEÑALE OTRAS CONTRIBUCIONES VOLUNTARIAS POR LAS QUE NO SOLICITA PLAZO

CONCEPTO	PERIODO EN QUE SE CAUSO	IMPORTE

LOS DATOS CONTENIDOS EN LA PRESENTE, SE DECLARAN BAJO PROMESA DE VERDAD VERDADERA

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL:  EN SU CASO NOMBRE Y N.C. DEL REPRESENTANTE LEGAL: RAUL MARTINEZ GONZALEZ, MAGR-561205-188

FIRMA, FECHA Y SELLO DE LA OFICINA QUE RECIBE EL DOCUMENTO

ESTA FORMA SE PRESENTA POR QUINTUPLO ORIGINAL Y COPIA: AUTORIDAD ADMINISTRADORA PARA LA TERCER REPLICACION, TRIPULICADO; OFICINA RECAUDADORA, CUADRUPLICADO; ACUSE DE RECIBO PARA EL CONTRIBUYENTE, QUINTUPLO; OFICINA DE PARTES, QUINTUPLO.

Leer las instrucciones antes de llenar esta forma

CASO PRACTICO No. 2

CONTRIBUYENTE QUE NO SOLICITA AUTORIZACION.

Resolución miscelánea de Impuestos y Derechos. regla 101 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Marzo de 1995.

En el anterior caso, se observó a una empresa, que de acuerdo a sus características tuvo que solicitar autorización para pagar sus adeudos a plazos y la autoridad fiscal a través del estudio de su solicitud y de los documentos anexados autorizó el pago en parcialidades.

Ahora bien, se desarrollará el caso de aquellos contribuyentes que no requieren de autorización y que se apegan a las reglas de carácter general de la R.M., publicada en el D.O.F.

La compañía "La Surtidora del Hogar, S. A. de C.V.", ubicada en Av. División del Norte No. 1152 Col. Letran Valle, decidió efectuar el pago de sus adeudos en partes y solicitó asesoría al despacho de contadores que lleva la contabilidad de la empresa, con el fin de obtener información acerca de esta forma de pago. El despacho informó a la administración de la compañía de cuales son los requisitos para poder pagar en parcialidades y que de acuerdo a sus características se podía apegar a la regla No. 101 de la Resolución Miscelánea anteriormente mencionada, porque sus ingresos del ejercicio anterior no fueron mayores a los señalados por la regla No. 102, sus adeudos fiscales son por concepto de ISR, IVA e IA.

En base a lo estipulado por esa regla, la compañía "La Surtidora del Hogar, S.A. de C.V.", solicita al despacho realice todos los cálculos necesarios; esto es con el fin de que la administración pueda analizar si le conviene o no pagar en partes sus adeudos fiscales. El despacho obtuvo los siguientes datos:

CUADRO No.1 TOTAL CONTRIBUCIONES ADEUDAS.

PERIODO	I.S.R.	I.S.P.T.	OTRAS RET. 10% HONOR.	I.V.A.	TOTAL
FEB. 94	5,308	1,932	541	3,909	11,690
MAR. 94	4,917	2,540	688	5,105	13,250
ABR. 94	6,521	2,312	593	5,803	15,229
MAY. 94	6,085	2,861	712	6,470	16,128
JUN. 94	7,100	2,650	677	6,530	16,957
TOTALES	29,931	12,295	3,211	27,817	73,254

Con los anteriores datos se procedió a efectuar la actualización y obtener sus respectivos recargos. Para realizar la actualización se siguió el mismo procedimiento del caso No. 1 en base al artículo 17o.-A del CFF; se obtuvo el factor y se aplicó al monto de las contribuciones, para así poder obtener la contribución actualizada.
(CUADRO No. 2)

Una vez efectuada la actualización; se calcularon los recargos correspondientes sobre las contribuciones actualizadas de acuerdo con el artículo 21o. del mismo ordenamiento; en este caso para obtener el

CUADRO No. 2 ACTUALIZACION DE LAS CONTRIBUCIONES ADEUDADAS

	FECHA DE CAUSACION	FECHA DE EXIGIBILIDAD	IMPORTE TOTAL DE CONTRIB.	I.N.P.C. SEP. 1995	I.N.P.C. ANTERIOR F. EXIGIBIL.	FACTOR DE ACTUALIZACION	CONTRIB. ACTUALIZADA.	EFFECTO DE LA ACTUALIZACION
	FEB. 94	17-mar-94	11,690	145.3170	97.7028	1.4873	17,387	5,697
	MAR. 94	17-abr-94	13,250	145.3170	98.2050	1.4797	19,606	6,356
	ABR. 94	17-may-94	15,229	145.3170	98.6861	1.4725	22,425	7,196
	MAY. 94	17-jun-94	16,128	145.3170	99.1629	1.4654	23,635	7,507
	JUN. 94	17-jul-94	16,957	145.3170	99.6589	1.4581	24,726	7,769
	TOTALES		73,254				107,779	34,525

total de recargos se sumaron las tasas mensuales desde la fecha de omisión del pago (Febrero de 1994), hasta la fecha de presentación de la primera parcialidad.

MES	TASA DE RECARGOS SIN PRORROGA %	MES	TASA DE RECARGOS SIN PRORROGA %
MAR 94	1.34	ENE 95	3.00
ABR 94	1.70	FEB 95	3.00
MAY 94	2.25	MAR 95	3.00
JUN 94	2.86	ABR 95	3.00
JUL 94	2.90	MAY 95	3.00
AGO 94	3.00	JUN 95	0.86
SEP 94	3.00	JUL 95	3.00
OCT 94	2.80	AGO 95	3.00
NOV 94	2.34	SEP 95	3.00

CUADRO No. 3 (PAGINA SIGUIENTE)

CUADRO No. 3 CALCULO DE RECARGOS.

MES	PERIODO CONSIDERADO P/ RECARGOS	TASA ACUM. %	CONTRIB. ACTUALIZ.	RECARGOS
FEB. 94	MAR94-SEP95	49.77	17,387	8,653
MAR. 94	ABR-94-SEP95	48.43	19,606	9,495
ABR. 94	MAY94-SEP95	46.73	22,425	10,479
MAY. 94	JUN94-SEP95	44.48	23,635	10,513
JUN. 94	JUL94-SEP95	41.62	24,726	10,291
TOTALES			107,779	49,432

Obtenido el monto total de crédito fiscal; la compañía fijo un plazo de 12 meses para cubrir el crédito, por lo que se dividió entre 12 y se obtuvo el monto de la primera parcialidad. (CUADRO No. 4)

Con el resultado final la compañía acordó pagar a plazos, por lo que el primer pago de la primera parcialidad lo realizó el día 11 de Octubre de 1995, ante una institución bancaria. Se presentaron las 5 formas correspondientes a los meses de Febrero a junio de 1994; en el renglón con número 073 de la forma No. 1 se integró el monto de cada una de las parcialidades.

Después de efectuar el primer pago, se procedió a presentar el aviso de opción para el pago en parcialidades en el formato HAPP-1; anexando una copia de las 5 declaraciones presentadas en el banco y el escrito libre por el Embargo, que es la opción que aprobó la administración de la compañía para garantizar el interés fiscal. Este

CUADRO No. 4 OBTENCION DEL CREDITO FISCAL Y PRIMERA PARCIALIDAD.

PERIODO	CONTRIB. HISTORICA	ACTUALIZACION.	RECARGOS	TOTAL DEL CREDITO	No. DE PARCIALIDADES	MONTO 1era. PARCIALIDAD	FORMA OFICIAL
FEB. 94	11,690	5,697	8,653	26,040	12	2,170	SHCPI
MAR. 94	13,250	6,356	9,495	29,102	12	2,425	SHCPI
ABR. 94	15,229	7,196	10,479	32,904	12	2,742	SHCPI
MAY. 94	16,128	7,507	10,513	34,147	12	2,846	SHCPI
JUN. 94	16,957	7,769	10,291	35,017	12	2,918	SHCPI
TOTALES	73,254	34,525	49,432	157,210		13,101	

CUADRO No. 4 OBTENCION DEL CREDITO FISCAL Y PRIMERA PARCIALIDAD.

PERIODO	CONTRIB. HISTORICA	ACTUALIZACION.	RECARGOS	TOTAL DEL CREDITO	No. DE PARCIALIDADES	MONTO 1era. PARCIALIDAD	FORMA OFICIAL
FEB. 94	11,690	5,697	8,653	26,040	12	2,170	SHCP1
MAR. 94	13,250	6,356	9,495	29,102	12	2,425	SHCP1
ABR. 94	15,229	7,196	10,479	32,904	12	2,742	SHCP1
MAY. 94	16,128	7,507	10,513	34,147	12	2,846	SHCP1
JUN. 94	16,957	7,769	10,291	35,017	12	2,918	SHCP1
TOTALES	73,254	34,525	49,432	157,210		13,101	

trámite se realizó el día 20 de Octubre de 1995, ante la administración local de recaudación del sur del D.F. que es la que le corresponde a través del buzón fiscal; por tener 10 días hábiles después de la fecha de pago de la primera parcialidad, para presentar el aviso de opción.

Ahora bien a partir del mes de noviembre y los 10 meses subsecuentes, la compañía La Surtidora del Hogar, S. A. de C.V. debe pagar a más tardar el día 11, fijado como plazo máximo en cada una de las parcialidades, porque de no realizarlo en ese tiempo, causará actualización con sus respectivos recargos.

GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

A través del Embargo en la vía administrativa, la compañía decidió garantizar el interés fiscal y para determinar su monto se siguió el mismo procedimiento que del caso No. 1.

MONTO DEL CREDITO FISCAL	N\$	157,210.00
MENOS		
PRIMERA PARCIALIDAD		<u>13,101.00</u>
SALDO INSOLUTO		144,109.00
MAS ACCESORIOS DE UN AÑO		
DE UN AÑO 3% X 36%		51,879.24
MONTO DE LA GARANTIA		<u> </u>
DEL INTERES FISCAL.	N\$	195,988.24

CALCULO DE LA 2da. PARCIALIDAD.

La SHCP enviará al contribuyente la documentación necesaria para efectuar los pagos de las parcialidades (2da.-Penúltima), sin embargo presumimos conveniente mencionar la forma como calcular las parcialidades mencionadas.

Cálculo.

Para determinar el monto de cada una de las parcialidades se realizarán actualizaciones provisionales de las contribuciones y se calcularán recargos también de manera provisional, conforme a lo siguiente:

Actualización del Crédito.

Para determinar el factor de actualización (FA) consideramos la regla 103 de la RM.

$$FA = \frac{\text{INPC mes inmediato anterior a aquél en que se ejerció la opción}}{\text{INPC mismo mes del ejercicio inmediato anterior.}}$$

y para considerar el factor aplicable a cada parcialidad (FP) tenemos:

$$F.P. = \frac{FA - 1}{12} + 1$$

Por lo tanto:

$$F.A. = \frac{\text{INPC Sep. 95} = 145.3170}{\text{INPC Sep.94} = 101.2827} = 1.4347$$

$$F. P. = \frac{1.4347 - 1}{12} + 1 = 1.0362$$

CUADRO No. 5 ACTUALIZACION 1ERA. PARCIALIDAD.

PERIODO	MONTO 1era. PARCIALIDAD	FACTOR DE ACTUALIZ.	CONTRIB. ACTUALIZ.	EFFECTO DE ACTUALIZ.
FEB. 94	2,170	1.0362	2,249	79
MAR. 94	2,425	1.0362	2,513	88
ABR. 94	2,742	1.0362	2,841	99
MAY. 94	2,846	1.0362	2,949	103
JUN. 94	2,918	1.0362	3,024	106
TOTALES	13,101		13,575	474

RECARGOS.

Para el cálculo de los recargos se considerará la tasa determinada por la SHCP de los últimos 12 meses anteriores a la fecha en que se ejerza la opción del pago en parcialidades.

MES	INTERES
Oct. 95	2.00
Sep 95	2.00
Ago 95	2.00
Jul. 95	2.00
Jun. 95	0.57
May. 95	2.00
Abr. 95	2.00
Mar. 95	2.00
Feb. 95	2.00
Ene. 95	2.00
Dic. 94	1.81
Ene. 94	1.5.6
TOTAL	21.94%

CUADRO No. 6 CALCULO DE RECARGOS.

PERIODO	CONTRIBUCION ACTUALIZADA	RECARGOS 21.94%
FEB. 94	2,249	493
MAR. 94	2,513	551
ABR. 94	2,841	623
MAY. 94	2,949	647
JUN. 94	3,024	663
TOTALES	13,575	2,978

CUADRO No. 7 CALCULO 2DA. PARCIALIDAD.

PERIODO	1ER. PAR- CIALIDAD	ACTUALI- ZACION.	RECARGOS	TOTAL
FEB. 94	2,170	79	493	2,742
MAR. 94	2,425	88	551	3,064
ABR. 94	2,742	99	623	3,465
MAY. 94	2,846	103	647	3,596
JUN. 94	2,918	106	663	3,687
TOTALES	13,101	474	2,978	16,553



AVISO DE OPCION PARA EL PAGO DE ADEUDOS EN PARCIALIDADES
HAPP-1

SELO DEL SELLO FRANQUEADOR

1	ALR	009																												
2	CLAVE DE REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES SHO-771105-RJ8	ADVERTENCIA: ANTES DE LLENAR ESTE DOCUMENTO, LEA LAS INSTRUCCIONES QUE VIENEN AL REVERSO																												
3	APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRES; DENOMINACION O RAZON SOCIAL COMPANIA LA SURTIDORA DEL HOGAR, S.A. DE C.V.																													
DOMICILIO																														
AV. DIVISION DEL NORTE		CALLE 1152																												
		No. Y/O LETRA EXTERIOR No. Y/O LETRA INTERIOR CODIGO POSTAL TELEFONO																												
4	ENTRE LA CALLE DE PILARES Y BUENAVENTURA	Y DE MIGUEL LAURENT																												
CALLE LEFRAN VALLE		LOCALIDAD MEXICO																												
MUNICIPIO O DELEGACION EN EL D.F. BENITO JUAREZ		ENTIDAD FEDERATIVA DISTRITO FEDERAL																												
DECRETO <input checked="" type="checkbox"/> INICIO _____ REPARCIALIZACION _____ PERIODO DEL _____ AL _____ MEDIO DE GARANTIA: FIANZA _____ EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA <input checked="" type="checkbox"/>																														
5	REGLAS GENERALES MEDIO DE GARANTIA _____																													
POR EL PRESENTE COMIENZO MI OPCION PARA PAGAR EN <u>12</u> <u>DOCE</u> PARCIALIDADES EL O LOS ADEUDO(S) A MI CARGO CON UN IMPORTE TOTAL DE \$ _____																														
<table border="1"> <thead> <tr> <th>DESCRIPCION DE ADEUDOS</th> <th>FECHA DIA MES AÑO</th> <th>NUMERO DE CREDITO</th> <th>IMPORTE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>PAGO PROVISIONAL MENSUAL</td> <td>28 02 94</td> <td>_____</td> <td>26,640</td> </tr> <tr> <td>PAGO PROVISIONAL MENSUAL</td> <td>31 03 94</td> <td>_____</td> <td>29,102</td> </tr> <tr> <td>PAGO PROVISIONAL MENSUAL</td> <td>30 04 94</td> <td>_____</td> <td>32,904</td> </tr> <tr> <td>PAGO PROVISIONAL MENSUAL</td> <td>31 05 94</td> <td>_____</td> <td>34,147</td> </tr> <tr> <td>PAGO PROVISIONAL MENSUAL</td> <td>30 06 94</td> <td>_____</td> <td>35,017</td> </tr> <tr> <td>TOTAL</td> <td></td> <td></td> <td>157,210</td> </tr> </tbody> </table>			DESCRIPCION DE ADEUDOS	FECHA DIA MES AÑO	NUMERO DE CREDITO	IMPORTE	PAGO PROVISIONAL MENSUAL	28 02 94	_____	26,640	PAGO PROVISIONAL MENSUAL	31 03 94	_____	29,102	PAGO PROVISIONAL MENSUAL	30 04 94	_____	32,904	PAGO PROVISIONAL MENSUAL	31 05 94	_____	34,147	PAGO PROVISIONAL MENSUAL	30 06 94	_____	35,017	TOTAL			157,210
DESCRIPCION DE ADEUDOS	FECHA DIA MES AÑO	NUMERO DE CREDITO	IMPORTE																											
PAGO PROVISIONAL MENSUAL	28 02 94	_____	26,640																											
PAGO PROVISIONAL MENSUAL	31 03 94	_____	29,102																											
PAGO PROVISIONAL MENSUAL	30 04 94	_____	32,904																											
PAGO PROVISIONAL MENSUAL	31 05 94	_____	34,147																											
PAGO PROVISIONAL MENSUAL	30 06 94	_____	35,017																											
TOTAL			157,210																											
DECLARO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD Y BAJO MI ESTRUCTA RESPONSABILIDAD QUE LOS DATOS PROPORCIONADOS EN ESTE DOCUMENTO SON REALES																														
7	OTHON VAZQUEZ PEREZ NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	VAP0-630103-FP4 CLAVE DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DEL REPRESENTANTE LEGAL																												
FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O REPRESENTANTE LEGAL																														

ESTA FORMA SE PRESENTA POR DUPLICADO

ANEXO DE MODIFICACIONES Y ADECUACIONES AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En virtud de que las leyes fiscales sufren transformaciones periódicas en su articulado, nos vemos en la imperiosa necesidad de dar a conocer los cambios relativos al pago en parcialidades de impuestos federales publicados en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de Diciembre de 1995.

- A) El número de parcialidades que pueden autorizarse ahora aumenta a 48.
- B) La integración de las parcialidades se mencionan en el actual Código como sigue:
 - 1) El monto de cada parcialidad estará integrada por los siguientes conceptos:
 - a) El resultado de dividir las contribuciones omitidas y en su caso, las multas por infracciones a disposiciones fiscales que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, actualizadas a partir de los meses en que se debieron pagar hasta aquel en que se conceda la autorización, entre el número de parcialidades autorizadas.
 - b) La actualización del concepto a que se refiere el inciso anterior calculada desde la fecha en que se conceda la autorización hasta la fecha en que se pague cada parcialidad. Esta actualización se obtendrá aplicando a dicho concepto el factor de actualización a que se refiere el artículo 17-A de este

Código que corresponda al periodo mencionado después de restar la unidad a dicho factor.

c) El resultado de dividir los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente al momento de la autorización, causadas desde que debieron pagarse las contribuciones, entre el número de parcialidades autorizadas.

d) Los recargos por prórroga, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, calculadas sobre el saldo insoluto al momento de pagar cada parcialidad, inclusive accesorios, más la actualización. Esta última actualización se calculará sobre el saldo insoluto sin incluir accesorios distintos de las multas, desde la fecha de autorización del pago en parcialidades hasta el mes por el que se calculan los recargos.

II) Para pagar las parcialidades del segundo pago hasta el penúltimo se utilizará la forma oficial HFMP-I "Formulario Multiple de Pago", que serán entregadas cada seis meses por las autoridades fiscales o cuando los contribuyentes lo soliciten.

III) Para determinar el importe de las parcialidades segunda y siguientes, la S.H.C.P. aplicará al monto del adeudo los factores de actualización y financiamiento provisionales obtenidos en base al Índice Nacional de Precios al Consumidor y a la tasa de recargos proyectados por dicha autoridad, las cuales se reflejarán en la forma HFMP-I.

IV) El aviso de opción de pago en parcialidades se efectuará ahora en la forma oficial 44 "Aviso de Opción o Solicitud de

Autorización para Pagar Adeudos en Parcialidades “ , a más tardar a los quince días hábiles posteriores en que pagaron la primera parcialidad, anexando copia sellada de la declaración correspondiente.

V) Los documentos para pagar la segunda parcialidad y hasta la penúltima serán entregados conforme a lo siguiente:

a) Si el aviso de opción fue presentado en los módulos de atención fiscal o en los módulos de recepción de trámites fiscales de la localidad sede de la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, en un plazo máximo de cinco días hábiles contados a partir del siguiente día hábil de la fecha de recepción del aviso de que se trate y los posteriores dentro de los primeros diez días hábiles siguientes a la fecha de realización del último pago de los formularios proporcionados por la atada administración;

b) Si el aviso de opción fue presentado en los módulos de recepción de trámites fiscales, ubicados fuera de la localidad sede de la Administración Local de Recaudación correspondiente a su domicilio fiscal, en un plazo máximo de diez días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de la fecha de recepción del aviso correspondiente y los posteriores dentro de los primeros diez días hábiles siguientes a la fecha de realización del último pago de los formularios proporcionados por la citada Administración, y

c) Tratándose de pagos en parcialidades competencia de las Administraciones General, Especial o Locales Jurídicas de

Ingresos, los documentos para pagar la segunda parcialidad y hasta la penúltima, le serán enviados por la Administración que le corresponda o el contribuyente podrá acudir ante la misma a fin de que le sean entregadas personalmente.

C) En el caso de las garantías, cuando estas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal. Pero cuando las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrá exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía la garantía, se revocará la autorización.

a) En cuanto a las formas de garantizar el interés fiscal el fisco presenta otra forma que son títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las formas ya conocidas, las cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la S.H.C.P.

D) La forma oficial para pedir autorización de pago a plazos es la 44 “Aviso de Opción o Solicitud de Autorización para Pagar Adeudos en Parcialidades”.

EJEMPLO

A) CUADRO No.1 TOTAL CONTRIBUCIONES ADEUDAS.

PERIDO	I.S.R.	I.V.A.	I.A.	I.S.P.T.	TOTAL
NOV. 95	18320	9150	1070	3025	31565
DIC. 95	21415	11148	1220	5100	38883
ENE. 96	28002	14115	1220	5020	48357
FEB. 96	19301	8090	1220	4940	33551
MAR. 96	27114	9112	1220	5515	42961
TOTALES	114152	51615	5950	23600	195317

Fecha de presentación de Solicitud forma oficial "44" :

23 de Abril de 1996.

Fecha de autorización de Solicitud de autorización :

07 de Mayo de 1996.

No. de Parcialidades: 48

CUADRO No. 2 B) Página Siguiete.

C) Pago de la 1a. parcialidad 15 de Mayo de 1996, por lo tanto

INPC ABRIL.	174.845	1.0284	0.0284
INPC MARZO	170.012		

NOV. 95	736	X	0.0284	=	20.90
DIC. 95	878	X	0.0284	=	24.93

B) CUADRO No. 2 ACTUALIZACION DE LAS CONTRIBUCIONES ADEUDADAS.

PERIODO	IMPORTE	I.N.P.C. mar-96	I.N.P.C. ANTERIOR	FACTOR DE ACTUA- LIZACION	CONTRIB. ACTUA- LIZADA.	No. PARCIA- LIDAD	MONTO PARCIA- LIDAD
NOV. 95	31565	170.012	151.964	1.1188	55314	48	736
DIC. 95	38883	170.012	156.915	1.0835	42128	48	878
ENE. 96	48357						
FEB. 96	33551						
MAR. 96	42961						
TOTALES	195317						

NO
SUJETO A CONVENIO

D) CUADRO No. 3 CALCULO DE RECARGOS.

PERIODO	PERIODO DE RECARGOS	TOTAL RECARGOS S/PRORROGA	CONTRIB. ACTUALI-ZADA.	RECARGOS PARCIALI-	No. DE DADES	TOTAL
NOV. 95	DIC.95-ABR. 95	15%	36315	5447	48	113.48
DIC. 95	ENE. 96-ABR. 96	12%	43322	5199	48	108.31

E) Recargos con Prórroga

Como todavía no llega el 17 de Mayo, aún no causo recargos por este mes.

$$\text{Saldo Insoluto} = 35312 - 735 = 34577$$

$$\text{Saldo Insoluto} = 42126 - 878 = 41248$$

Actualización del Saldo Insoluto.

PERIODO		FACTOR	TOTAL ACT.	TASA DE RECARGOS	RECARGOS
NOV. 95	34577	1.0284	35559		
DIC. 95	41248	1.0284	42419		

Por lo tanto el total es:

PERIODO	PARCIA- LIDAD A	ACTUALI- ZACION B	RECARGOS C	D	TOTAL PAGAR
NOV. 95	735	20.90	113.47		869.37
DIC. 95	878	24.93	108.29		1011.22

Si podemos dar cuenta en el cálculo de las parcialidades el resultado obtenido sería el mismo que se utilizó para los casos prácticos antes señalados. Cambia la forma oficial y el No. de parcialidades que se pueden autorizar.

Por lo que se refiere a los cambios importantes encontrados en la Resolución que establece para 1996 reglas de carácter general aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de Marzo de 1996 están:

- I. El número de parcialidades que se pueden autorizar serán de 48, mensualidades y sucesivas.

CONCLUSIONES

Con base al trabajo presentado podemos concluir de manera genérica cada uno de los capítulos que integran el presente:

Del Capítulo I se resume que la obligación tributaria como parte de la relación jurídico tributaria, y esta representada principalmente por una conducta de dar que es contribuir para los gastos públicos de la nación y por conductas de naturaleza administrativas destinadas al correcto cumplimiento de la obligación principal, denominadas obligaciones secundarias. Por su parte la relación jurídico tributaria es un vínculo que nace al producirse el supuesto normativo en materia tributaria, la cual está integrada por derechos y obligaciones recíprocos de los sujetos que en ella intervienen denominados sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo es aquel que tiene la facultad y a la vez la obligación tributaria de asegurarse del cabal cumplimiento de la obligación tributaria. El estado en cualquiera de sus representaciones: Federación, Estados y Municipios, funge como sujeto activo, sin olvidar a los entes de administración delegada integrados por organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

Por otra parte, el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene el deber jurídico de cumplir con la obligación fiscal en virtud de estar sujeto a las consecuencias jurídicas que deriven en caso de incumplimiento.

Por lo que respecta al Capítulo II, los créditos fiscales constituyen una obligación de dar, como consecuencia de la transformación que

sufre la obligación convirtiéndola en cantidad líquida. Estos créditos fiscales para su correcta y oportuna recaudación son clasificados en contribuciones, aprovechamientos, productos y accesorios; así como los que se derivan con motivo del crédito público.

Las contribuciones son prestaciones obligatorias exigidas por el Estado destinadas a atender sus necesidades que coadyuvan a la realización de sus fines político económico y sociales. Estas prestaciones pueden provenir de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras se consideran prestaciones de carácter obligatorio, pero con distintos fines. Los primeros son destinados a sufragar los gastos públicos de la nación, sin recibir beneficio directo o inmediato. Las aportaciones de seguridad social son destinadas al financiamiento de los gastos de aquellos organismos que sustituyen al Estado en cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social; mientras que los recursos que se obtienen por concepto de las contribuciones de mejoras se utilizan para la satisfacción e los gastos que se originen por la construcción de obras públicas.

A diferencia, los derechos son contraprestaciones que los particulares pagan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público. Si este derecho fuera privado se considerarían productos.

Del Capítulo III podemos decir que el Código Fiscal de la Federación para darle fin a los créditos fiscales en materia federal ha considerado cuatro medios de extinción de los mismos: el pago, la compensación, la condonación y la prescripción.

El pago opera como entrega del bien que se debe; la compensación se requiere que un mismo individuo en su calidad de contribuyente reúna la categoría de deudor y acreedor frente al fisco, en este caso se da la extinción de dos deudas hasta por el monto de la menor.

La condonación significa el perdón que las autoridades fiscales otorgan a los contribuyentes para el pago total o parcial de los créditos fiscales debido a casos fortuitos relacionados principalmente con la economía del país. La prescripción es la pérdida de la obligación por el transcurso del tiempo.

Es importante señalar que existen autores que consideran una figura jurídica más, en materia de extinción de los créditos fiscales, la caducidad. A nuestra consideración está no opera como medio de extinción de los créditos fiscales, sino como extinción de las facultades de las autoridades para hacer válidas obligaciones fiscales.

En lo relativo al pago en parcialidades de impuestos federales comentando en el Capítulo IV cabe señalar que el mismo es considerado como el convenio que realiza la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los particulares para el pago de sus adeudos federales hasta en un plazo de 36 mensualidades. Para que proceda el mismo se debe llenar la solicitud de autorización HCF-2 y garantizar el

interés fiscal. Este constituye el respaldo que tiene la autoridad para hacer efectivo el crédito en caso de incumplimiento.

Consideramos importante señalar que existen reglas de carácter general emitidas anualmente por la S.H.C.P. en las llamadas Resoluciones Misceláneas, las cuales otorgan facilidades a ciertos contribuyentes que deseen pagar sus adeudos en forma diferida. Nosotros consultamos de la vigencia hasta el 31 de marzo de 1996, por ello consideramos importante consultarlas cada vez que sufran alguna modificación.

Es así como finalizamos nuestro trabajo, esperando sirva de ayuda para quienes la consulten. Ahora de manera particular procedemos a dar un punto de vista respecto al mismo.

Para mí (Laura Morales Avilés) espero que la tesis presentada haya cumplido con su objetivo: dar a conocer a los usuarios que el contribuyente no solo puede extinguir sus créditos vía pago, sino que existen otros medios que conllevan al mismo fin. A su vez exorto Licenciado en Contaduría dar a conocer estos medios al contribuyente, así como que conozcan la existencia de un convenio que permite el diferimiento del pago de sus deudas fiscales; concientizando al mismo lo conveniente que resulta ponerse al corriente con el fisco federal, evitando así las consecuencias que se originen por el descubrimiento de omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a mí (Marisol Rojas Severiano) considero que la S.H.C.P. debería hacer más atractivo el convenio de pago en parcialidades, lograndolo por ejemplo, mediante la difusión de folletos, donde se explique la mecánica de cálculo de las parcialidades; donde

de planteen las ventajas que tienen los contribuyentes al optar por esta forma de pago o bien deberían presentar mayores facilidades en lo referente a los trámites que se realizan. También tener más flexibilidad en cuanto a la garantía del interés fiscal. Esto es con el fin de que el contribuyente poco a poco vaya desahogando su carga fiscal y por otro lado el fisco tenga la seguridad de recaudar esos créditos fiscales.

En virtud de las constantes modificaciones fiscales, ambas invitamos al Licenciado y/o estudiante en Contaduría a la constante retroalimentación y actualización de la información que aplica en su profesión.

ABREVIATURAS

CC	CODIGO CIVIL.
CCDF	CODIGO CIVIL DEL DISTRITO FEDERAL.
CCF	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
IA	IMPUESTO AL ACTIVO.
IEPS	IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.
INPC	INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.
ISAI	IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.
ISAN	IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.
ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
LIA	LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
LIVA	LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
RCFF	REGLAMENTO DE CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.
RISHCP	REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
RM	RESOLUCION MISCELANEA.
SHCP	SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
SMG	SALARIO MINIMO GENERAL.

BIBLIOGRAFIA.

- MEXICANOS. EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO, 1994.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO POR LA PRESENTACION DE SERVICIOS TELEFONICOS. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.
- LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION, 28 DE DICIEMBRE DE 1995.
- REGLAMENTO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DOFISCAL EDITORES. MEXICO, 1995.

- REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.
- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL. EDITORIAL PORRUA. MEXICO, 1994.
- ACTUALIZACION MISCELANEA. DOFISCAL EDITORES. JUNIO 1995.
- PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. DELGADILLO GUTIERREZ EDIT. LIMUSA, MEXICO, 1993.
- DERECHO FISCAL. ASPECTOS CONTABLES Y JURIDICOS. PORRAS Y LOPEZ ARMANDO. EDIT. OLIMPO MEXICO, 1972.
- DERECHO FINANCIERO V.I. GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. EDIT. DE PALMA BUENOS AIRES. ARGENTINA, 1976.
- DERECHO PROCESAL FISCAL. J. KAYE , DIONISIO. EDIT. THEMIS. MEXICO, 1972.
- DERECHO FISCAL MEXICANO. MARTINEZ LOPEZ, LUIS. EDIT. ECASA. MEXICO, 1988.
- TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. BORJA SORIANO, MANUEL. EDIT. PORRUA. MEXICO, 1974.
- DERECHO FINANCIERO MEXICANO. BORJA SORIANO, MANUEL. EDIT. PORRUA. MEXICO, 1976.
- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO MARGAIN E., EDIT. UNIVERSITARIA POTOSINA MEXICO, 1975.

- DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. QUINTANA VALTIERRA, JESUS Y ROJAS YAÑEZ, JORGE.
- ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS. FLORES ZAVALA, ERNESTO EDIT. PORRUA. MEXICO.
- LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO EDIT. ECASA 3era. EDICION, 1995
- ESTUDIO INTEGRAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO DEL LAS EMPRESAS. ARREGUI IBARRA, FERNANDO, EDIT. EDICIONES FISCALES, ISEF, S.A. 1ERA. EDICIÓN 1989.
- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. GOODE RICHARD, EDIT. FABRICA NACIONAL DE MONEDA Y TIMBRE MADRID ESPAÑA, 1ERA. EDICION, 1964.
- PRINCIPIO DEL DERECHO TRIBUTARIO. GOODE RICHARD, EDIT. DERECHO FINANCIERO, 1971.