

163



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

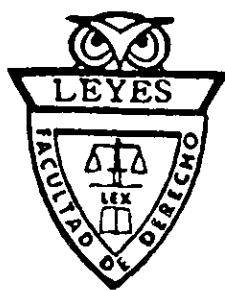
FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

"LA COMPENSACION ESPECIAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: FONSECA IBARRA CLAUDIA



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D.F.

2000

282926



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
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMENARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 16 de junio del 2000.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **CLAUDIA FONSECA IBARRA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**LA COMPENSACION ESPECIAL**".

Con fundamento en los artículos 8º Fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES
ABOGADO

México, D.F., a 30 de mayo de 2000.

LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS
FACULTAD DE DERECHO
P R E S E N T E .

Estimada Maestra:

Por medio de la presente me permito comunicarle que la alumna **CLAUDIA FONSECA IBARRA**, ha terminado de elaborar su tesis profesional sobre el tema **"LA COMPENSACIÓN ESPECIAL"**, bajo mi dirección.

En mi opinión dicho trabajo cumple con los requisitos que señala la legislación universitaria para ser presentada en el examen profesional correspondiente, desde luego si Usted no tiene inconveniente para ello.

Como siempre agradezco la confianza depositada en el suscrito al permitirme colaborar en el Seminario que dignamente preside, dirigiendo trabajos como el que se presenta.

A T E N T A M E N T E .
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES.

Dedicatoria

Quiero dedicar este esfuerzo que implicó tiempo, trabajo, desvelos, sacrificios y un gusto inmenso por finalizar mi tan grata vida de estudiante, a las personas más importantes en mi vida: primeramente a Dios, a mi esposo, a mi familia y a mis amigos, con ese mismo cariño, con el mismo empeño y con la satisfacción tan grande que da culminar un trabajo tan importante en la vida de todo aquel que pasa por las aulas.

Con todo mi amor.

Agradezco a Dios:

Por haberme dado la oportunidad de formar parte de su familia y porque me bendijo con un esposo, un padre, una madre, ...dos madres, un hermano, cinco hermanas, abuelitos, tíos, primos, compañeros, jefes, maestros, amigos y por haberlos incluido a todos en estos últimos, porque sin ellos no hubiera sido posible la realización de este trabajo, ya que todos contribuyeron de una u otra forma a que ahora sea lo que soy, por eso

Gracias Señor Nuestro.

INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION	
CAPITULO I LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
1.1 CONCEPTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA	1
1.2 ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN	3
1.3 SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	4
1.3.1 SUJETO ACTIVO	4
1.3.2 SUJETO PASIVO	5
1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	14
1.5 HECHO GENERADOR	18
1.6 DETERMINACION EN CANTIDAD LIQUIDA	18
1.7 EXIGIBILIDAD	23
CAPITULO II MODOS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	26
2.2 DEL PAGO	26
2.2.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	26
2.2.2 FUNDAMENTACION LEGAL	37
2.2.3 TIPOS DE PAGO	37
2.3 DE LA COMPENSACION	39
2.3.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	39
2.3.2 FUNDAMENTACION LEGAL	44
2.3.3 TIPOS DE COMPENSACION	44
2.4 DE LA CONDONACION	47
2.4.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	47
2.4.2 FUNDAMENTACION LEGAL	48

	PAGINA
2.4.3 TIPOS DE CONDONACION	48
2.5 DE LA CANCELACION	51
2.5.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	51
2.5.2 FUNDAMENTACION LEGAL	52
2.6 DE LA PRESCRIPCION	52
2.6.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	52
2.6.2 FUNDAMENTACION LEGAL	54
2.6.3 TIPOS DE PRESCRIPCION	55
2.7 DE LA CADUCIDAD	56
2.7.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES	56
2.7.2 FUNDAMENTACION LEGAL	56
2.7.3 TIPOS DE CADUCIDAD	58

**CAPITULO III LA COMPENSACION ENTRE ESTADO Y EL
CONTRIBUYENTE**

3.1 CASOS EN QUE PROCEDE	59
3.1.1 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	59
3.1.2 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ..	62
3.1.3 LEY DEL SERVICIO DE TESORERIA DE LA FEDERACION	63

CAPITULO IV LA COMPENSACION ESPECIAL

4.1 ANTECEDENTES	64
4.1.1 LEGISLACION FISCAL DE 1936	64
4.1.2 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938	64
4.1.3 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967	66
4.1.4 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983	71

	PAGINA
4.2 LA COMPENSACION ESPECIAL	78
4.2.1 EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE	78
4.3 NECESIDAD DE SU MODIFICACION	81

CAPITULO V CONCLUSIONES

CONCLUSIONES	83
--------------------	----

BIBLIOGRAFIA

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

Desde el principio de la sociedad organizada y posteriormente constituida como un Estado, ha sido de suma importancia la actividad inherente a éste relativa a la recaudación de los ingresos que le permitan llevar a cabo las funciones públicas, es decir toda aquella tarea que es menester exclusivo del Estado.

Para ello ha sido necesario implementar diversas formas de obtener los recursos que le permitan realizar dichas funciones, una de esas formas consiste en las contribuciones o tributos. que son las aportaciones efectuadas por los miembros que integran a la sociedad o sea a toda a aquella persona que forma parte del Estado. Y éste tiene la potestad de hacer exigible el pago de las aportaciones, haciendo la aclaración de que no se requiere necesariamente de la voluntad del aportante.

Esta facultad propia del Estado la adquiere del poder soberano que le confiere esa misma sociedad al momento de su creación, se supone que el individuo para poder convivir con sus semejantes. cede al Estado parte de su voluntad (dicho miembro de la sociedad ya no podrá hacer lo que desee, estará sujeto a un sistema de normas que regulen la convivencia con los demás miembros de la misma).

De ese modo el Estado tiene la capacidad de allegarse de los recursos necesarios para desempeñar las funciones públicas. En el Derecho Positivo Mexicano la fundamentación jurídica de este vínculo se encuentra en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

De esta relación surge la obligación tributaria, explicada como el vínculo jurídico que une al Estado (que tiene el poder de exigir) con el contribuyente que tiene la obligación de pagar una prestación de carácter pecuniario.

El nacimiento de dicha obligación se encuentra previsto en la Ley, de modo que el individuo que realice una conducta descrita en alguna ley de carácter tributario, deberá satisfacer la prestación en ella indicada y como se dijo anteriormente es potestad del Estado hacer exigible esta prestación, aún en contra de la voluntad de dicho individuo.

Existen diversas maneras de extinguir la obligación arriba mencionada, inherentes también a la extinción de las obligaciones en general, la más común de ellas y la forma natural de extinguirlas es el pago, sin embargo se encuentran otras formas de extinción como son la condonación, la cancelación, la prescripción, la caducidad y por supuesto la compensación.

La compensación es en sentido general, la forma de extinguir una obligación en la que el deudor tiene un crédito a su favor con el acreedor, o sea que existe una deuda recíproca y en lugar de efectuar dos pagos, la deuda se extingue hasta el importe del crédito a su favor. Con esta figura se

evita el doble pago. es más bien una simplificación de pagos. el deudor ya no tendrá que hacer el pago de lo que le debe a su acreedor, ni el acreedor tendrá que realizar a su vez el pago de lo que le debe al deudor, al operar la compensación las deudas se extinguen hasta el importe de la menor, y solamente subsiste la deuda de la diferencia que resulta de una sencilla operación aritmética.

Sin embargo, al observar la peculiar relación que existe entre el Estado y el contribuyente, se puede advertir que el primero de estos tiene la facultad de exigir al segundo el pago de una prestación, más (y en ello se basa lo sui generis de esta relación) no tiene la obligación de realizar una contraprestación, cómo entonces puede tener un contribuyente un crédito a su favor para que así pudiera operar la compensación entre el Estado y el contribuyente.

Una de las formas en que se llega al supuesto anterior, es al ubicarse una persona en un supuesto señalado en una ley fiscal, tiene la obligación forzosa de realizar el pago de una prestación pecuniaria, esta prestación debe ser cuantificable en dinero, sin embargo al efectuar los cálculos de dicha cuantificación se puede llegar a cometer errores y de esos cálculos erróneos puede derivar un incremento en el pago que se tenía que realizar, al revisar dicho cálculo y determinar que se pagó más de lo que se debía, resulta un crédito a favor del contribuyente.

Puesto que no procede la devolución de las cantidades excedentes, la compensación resulta pues, una excelente opción, tanto para el Estado como para el contribuyente, para el Estado se puede

traducir como el aseguramiento (total o parcial) del pago de contribuciones presentes o futuras; así como para el contribuyente significa que ya no tendrá que preocuparse por pagar alguna(s) contribución(es) que haya generado o llegara a generar.

La compensación prevista en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación solamente procede cuando las deudas procedieren de una misma ley fiscal, con el transcurso del tiempo se va ampliando ese criterio y posteriormente se permite la compensación de créditos provenientes de diversas leyes tributarias previsto actualmente en el artículo 22 del mencionado ordenamiento legal, lo cual significa una ventaja para el contribuyente, pues se le es permitido manifestar que contribución específica desea extinguir aplicando la compensación de créditos.

Para el supuesto de que en esta relación tan especial el contribuyente incumpliera con su obligación, se ha previsto el pago de recargos, mismos que deberán ser cubiertos de acuerdo a lo establecido en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo al momento en que el Estado se convierte en acreedor y deudor del contribuyente a un mismo tiempo, y el contribuyente interpone los medios de defensa que le asistan, al obtener una resolución favorable, el Estado tiene la obligación de pagar al contribuyente la diferencia que resulte a favor del contribuyente y una de las formas de extinguir esa contribución es la compensación prevista en el artículo 22 del Ordenamiento Legal en cita.

Además el multicitado precepto legal establece el pago de intereses que se hayan generado, con una tasa igual a la prevista para los recargos, lo que sin duda reviste de características especiales a este tipo de compensación.

El objetivo primordial del presente trabajo es resaltar las diferencias que existen entre ambos tipos de compensación (la prevista en el artículo 23 y la establecida en el artículo 22 ambas del Código Fiscal de la Federación) y destacar las ventajas que la segunda trae al contribuyente. Y hacer notoria la importancia que reviste el que una figura sea contemplada de manera autónoma, lo importante que es la denominación de dicha figura, en beneficio del contribuyente, puesto que al permanecer inominada, pudiera prestarse a confusiones en perjuicio directo de aquel que tiene a su favor un crédito de carácter fiscal, lo anterior en virtud de la equidad y la justicia que deben prevalecer entre los miembros de una sociedad.

CAPITULO I. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA

Antes de conceptualizar a la obligación tributaria, es necesario revisar el concepto de obligación en general, en su Instituta (libro III título XIII) Justiniano la define: obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura, la obligación es un vínculo de derecho por el que somos constreñidos en la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad.

Posteriormente diversos tratadistas la definen como la relación jurídica que existe entre dos personas, en la que una es llamada deudor y se encuentra sujeta para con otra persona denominada acreedor, a la cual debe efectuar una prestación que puede ser susceptible de apreciación pecuniaria, esta prestación puede consistir en un dar, un hacer o abstenerse y algunos autores consideran que puede ser también un tolerar.

En materia fiscal el concepto de obligación tributaria no difiere mucho del de la obligación en general, en virtud de que el Estado ejerciendo el poder soberano, posee la facultad de exigir de las personas que se coloquen en los presupuestos señalados en la ley, el pago de las contribuciones (llámense impuestos, derechos, contribuciones de mejoras o aportaciones de seguridad social), para solventar los gastos que impliquen la realización de sus fines, convirtiéndose así el Estado en el sujeto activo y el contribuyente en el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Para Emilio Margain Manautou, la obligación tributaria es "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie."¹

Aunque para muchos autores la obligación tributaria principal se reduzca a una conducta de dar, denominando a las conductas de hacer, abstenerse y tolerar como obligaciones secundarias, se coincide con la opinión de Luis M. Delgadillo², en su libro Principios de Derecho Tributario, que se refiere a la diferencia que existe entre este tipo de obligaciones y las obligaciones principales y las accesorias, en virtud de que las obligaciones accesorias siempre dependerán de las principales, lo cual no sucede con las obligaciones de dar, de hacer, de abstenerse y de tolerar; pues las de dar, implican la realización de un pago; en las de hacer, es necesario llevar a cabo la conducta que establezca la ley; en las de abstenerse debe omitirse toda acción sin la necesidad de la intervención de la autoridad tributaria y en las de tolerar existe un acto de autoridad que el contribuyente debe soportar.

A las obligaciones de dar las denomina obligaciones sustantivas y a las obligaciones de hacer, abstenerse y tolerar las llama obligaciones formales. Se concuerda con dichas denominaciones en virtud de que siendo uno de los principales fines del derecho tributario la recaudación de las contribuciones, no se reduce su campo de acción a esta actividad.

¹ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. México: Universidad Autónoma de S.L.P. 1939 p. 351
² Delgadillo Gutiérrez, Luis M. *Principios de Derecho Tributario*. Noriega Editores, Ed. Lomas, México. 1988, p. 98.

Es frecuente que indistintamente se utilicen las denominaciones relación jurídico tributaria y obligación tributaria, lo anterior constituye una confusión de términos, ya que la relación jurídico tributaria es el vínculo que genera consecuencias jurídicas, dichas consecuencias se pueden traducir en el nacimiento, modificación, transformación o extinción de derechos y obligaciones, formando parte la obligación tributaria de la relación tributaria, ya que los derechos y obligaciones no son recíprocos, en virtud de que el fisco tiene el derecho de exigir el pago de las contribuciones, pero en ese aspecto no tiene ninguna obligación para con el contribuyente, asimismo el causante tiene la obligación de pagar las contribuciones que genere, pero no recibe ninguna contraprestación por la realización de dicho pago.

1.2 ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN

La obligación tributaria se encuentra constituida por los siguientes elementos: el Sujeto Activo, corresponde a la Federación, Estados, Municipios y el D.F. la facultad de exigir de los contribuyentes el pago de los tributos; el Sujeto Pasivo, es todo aquel individuo que se coloque en el supuesto previsto por la ley fiscal; el objeto de la obligación lo constituye generalmente la prestación pecuniaria que realiza el contribuyente a la autoridad administrativa en el caso de las obligaciones sustantivas; la realización de la acción, la abstención de una conducta determinada o el hecho de tolerar la intervención de la autoridad fiscal en las obligaciones formales.

1.3 SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1.3.1 SUJETO ACTIVO

El Estado en el ejercicio de la Soberanía Nacional tiene la facultad de expedir las leyes que determinan la materia impositiva a todos los ciudadanos, teniendo estos últimos la obligación de efectuar el pago de las contribuciones que éste empleará para la realización de sus funciones.

Siendo el Estado el único poseedor de dicha soberanía, sólo él podrá ser sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, solamente él está capacitado para exigir el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que se coloquen en los supuestos que establece la ley.

Se comprende dentro de la acepción del Estado a la Federación, las Entidades Federativas, a los Municipios y al Distrito Federal, quienes también tienen la capacidad para exigir a los contribuyentes el pago de los tributos enunciados en la legislación fiscal.

El Estado también delega esta facultad en algunos casos, como son los de los Organismos Descentralizados que prestan un servicio público y que funcionan paralelamente a las actividades de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, convirtiendo así a esos determinados Organismos en Sujetos Activos de la obligación tributaria. Ejemplos de dichos Organismos se encuentran en el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los

Trabajadores.

Empleando para proveer de recursos financieros a dichos organismos de varios sistemas. El primero de estos sistemas consiste en el otorgamiento de un subsidio al Organismo, dicho subsidio deberá ser proporcional al rendimiento de determinadas contribuciones, ya sea a nivel nacional o a nivel local. En otro de los sistemas el Estado puede conceder al Organismo la percepción de cuotas adicionales a los tributos que éste cobra. En un tercer sistema el Estado autoriza al Organismo el cobro directo de los tributos en su circunscripción territorial.

Tanto el Estado como los Organismos facultados como sujetos activos de la obligación tributaria, están obligados al cobro de las contribuciones, ya que no depende de su voluntad (como ocurre en derecho privado) dicho cobro.

1.3.2 SUJETO PASIVO

Se denomina sujeto pasivo de la obligación tributaria al individuo que se coloca en el presupuesto señalado en la ley fiscal como generador de un impuesto y por tanto tiene el deber de efectuar el pago de las contribuciones que en ésta se establecen, facultando así al sujeto activo para exigir el cobro de dichas contribuciones.

Si bien es cierto que es posible que el sujeto que realiza el hecho que genera la contribución y el que deba efectuar el pago no

concurran en una misma persona, también es cierto que al fisco solamente le interesa el deudor jurídico como elemento de la obligación tributaria, es decir a la autoridad administrativa únicamente le importa el sujeto que deba realizar el pago de dicha contribución.

De este modo la Federación también se puede considerar como sujeto pasivo de la obligación tributaria, aunque forme parte del Estado y realice funciones de derecho público, resaltando que únicamente cuando lo señale expresamente la ley.

La doctrina y las leyes fiscales mexicanas distinguen diferentes tipos de sujetos pasivos siendo la principal clasificación la del sujeto pasivo principal y el sujeto pasivo por adeudo ajeno, este último a su vez se subdivide en sujeto pasivo por sustitución, sujeto pasivo por solidaridad y sujeto pasivo por responsabilidad objetiva, considerando estos como los más importantes.

El sujeto pasivo principal es aquel que tiene a su cargo el pago de la contribución, también es llamado contribuyente, en virtud de que es él quien realiza el hecho generador que da origen a la obligación tributaria. de conformidad con los artículos 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 1º del Código Fiscal de la Federación que establecen que los sujetos pasivos de la obligación tributaria son las personas físicas, las personas morales y el propio Estado a través de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios.

El sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquel que por virtud de la ley está obligado a pagar un tributo aunque no haya efectuado el hecho generador de la obligación tributaria. Existen tres tipos de sujeto pasivo por adeudo ajeno que son: sujeto pasivo por sustitución, sujeto pasivo por solidaridad y sujeto pasivo por responsabilidad objetiva.

Sujeto pasivo por sustitución. En esta figura la ley contempla a parte del sujeto pasivo principal a otro sujeto encargado de la retención de determinada contribución la cual deberá entregar al fisco, teniendo así el Estado la garantía de que el pago se llevará a cabo de una forma más rápida y menos costosa, ya que en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se establece la responsabilidad que tienen los retenedores junto con los contribuyentes hasta por el monto de lo retenido.

Este tipo de retención tiene como finalidad que el cobro que debe hacer el Estado se realice en un lapso de tiempo menor y a un costo menor auxiliándose de terceros que retengan los montos de determinadas contribuciones.

Dicha retención se puede realizar de dos maneras: por retención indirecta y por cobranza indirecta. En la retención indirecta el sustituto está obligado a retener el monto de la contribución descontándolo del adeudo que tenga con el sujeto pasivo principal y entregarlo al fisco. En la cobranza indirecta el Estado autoriza al sujeto pasivo sustituto a cobrar la contribución al sujeto pasivo principal.

El sujeto pasivo por solidaridad está obligado a efectuar el pago de las contribuciones, en virtud de la función o actividad que realizan motivo por el cual adquieren dicha responsabilidad y quedan obligados hasta por el monto de las contribuciones.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación considera como responsables solidarias a las personas que están obligadas a realizar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, a los liquidadores y síndicos que deben pagar las contribuciones que con motivo de la liquidación de las sociedades y de sus gestiones se generen, las que adquieran las negociaciones generadas por el mismo concepto, los que representen a personas que no residan en el territorio nacional, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela por las contribuciones que se generen por el pupilo, los legatarios por las obligaciones que se generen con motivo de lo legado, los donatarios por las contribuciones generadas en virtud de la donación, quienes manifiesten su voluntad de adquirir este tipo de responsabilidad, los terceros que garantizando un interés fiscal constituyan depósito, prenda, hipoteca o permitan el secuestro de bienes sin que su responsabilidad exceda del monto de lo garantizado, los socios o accionistas por las contribuciones generadas durante sus actividades en la sociedad, las sociedades que debiendo inscribir o registrar a sus socios o accionistas, registren a otras personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, las sociedades escindidas por las contribuciones que se generen por tal motivo, las empresas residentes en el país por el impuesto causado por uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en el territorio nacional para ser transformados y por último las personas a quienes se preste un servicio subordinado o independiente por parte

de un residente en el extranjero cuando dichos servicios sean pagados por otro que resida en el extranjero.

Es importante resaltar que en todas las situaciones anteriormente enunciadas, los responsables solamente estarán obligados hasta el monto de la contribución que da origen a su responsabilidad.

El sujeto pasivo por responsabilidad objetiva es aquel que se convierte en sujeto pasivo de una contribución que él no generó, con la propiedad o posesión de bienes muebles o inmuebles, sociedades o negociaciones que fueron el objeto del hecho generador y que en ese entonces pertenecían a otro sujeto, es decir el sujeto no realiza el hecho que genera la obligación tributaria pero adquiere ya sea la posesión o la propiedad de un mueble o inmueble, empresa o negocio que dio origen a la misma, pero no fue pagada por el anterior sujeto pasivo, al adquirir el objeto que la generó adquiere el carácter de sujeto pasivo o deudor de la contribución.

Entre las personas físicas se presenta generalmente en los casos de sucesiones a título universal, donde el de cujus transmite al heredero el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones, convirtiendo así al heredero en sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Entre las personas morales se presenta en los casos de fusión de sociedades, donde la sociedad fusionante adquiere los derechos y obligaciones de la sociedad fusionada, teniendo la responsabilidad de pagar las contribuciones que generó la empresa que desaparece.

Algunos aspectos del sujeto pasivo son de especial importancia para el derecho tributario como lo son: la capacidad y el domicilio.

Existen para el derecho privado dos tipos de capacidad, la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio. La capacidad de goce es aquella que se tiene por el solo hecho de nacer, el individuo desde que nace posee la capacidad de goce, ésta es inherente a su naturaleza.

Por otro lado se encuentra la capacidad de ejercicio, que es aquella que se obtiene con la mayoría de edad (actualmente 18 años) y que hace apto al individuo para ser titular de derechos y contraer obligaciones.

En materia tributaria la capacidad se diferencia de la del derecho común, ya que no importa que el sujeto carezca de capacidad de ejercicio, con el hecho de colocarse en el presupuesto normativo, se convierte en causante, la importancia de la capacidad para el derecho tributario se modifica, ya que si el sujeto pasivo principal no posee capacidad de ejercicio, la ley establecerá la necesidad de un representante que ejerza las acciones procesales que tuvieren lugar.

Es decir en materia fiscal la capacidad posee un contenido más amplio y solamente se restringe cuando la ley expresamente lo señale.

El domicilio es definido por las leyes civiles como el lugar donde vive una persona con el propósito de establecerse en él, a falta de éste el lugar donde tenga el principal asiento de sus negocios y a falta de uno y

otro, el lugar donde se encuentre.

De lo anterior se derivan dos elementos, el primero el hecho material de la residencia física de una persona y segundo el deseo de esa persona de permanecer o establecerse en un determinado lugar, también se hace referencia al hecho de que la persona carezca de un lugar en donde viva, sustituyéndolo por el lugar donde realice sus actividades y de no encuadrarse dentro de ninguno de los supuestos anteriores, se considerará como su domicilio el lugar donde se encuentre, debido a la importancia que posee el domicilio en el derecho, porque su existencia implica una sujeción del individuo al ámbito territorial de la ley.

El domicilio fiscal es aquel lugar donde el contribuyente podrá ejercer sus derechos y cumplirá con sus obligaciones.

La importancia del domicilio en el derecho tributario, reside principalmente en la jurisdicción que corresponda a la autoridad administrativa, ya que de acuerdo a la circunscripción territorial corresponderá a una determinada oficina administrativa llevar a cabo el cobro de las contribuciones que genere y se efectuarán las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Para el derecho tributario procesal es de suma importancia debido a que el domicilio fiscal de una persona, ya sea física o moral, es el lugar donde se realizarán las notificaciones y diligencias de la autoridad tributaria.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 establece que se considera como domicilio fiscal para el caso de las personas físicas el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios cuando realizan actividades empresariales. Cuando presten servicios personales independientes, lo será el local que utilicen como base fija para desempeñar sus actividades. En los demás casos, el lugar donde tengan el principal asiento de sus actividades. En el caso de las personas morales el local donde se ubique la administración principal del negocio cuando residan en el país, si residen en el extranjero los establecimientos que dichas personas tengan en territorio nacional, en el caso de que existan varios, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o el que designen.

Del artículo citado se puede observar que para las personas físicas o morales que realicen actividades comerciales, se considerará como su domicilio fiscal el lugar donde tengan asiento sus actividades o la administración principal de su negocio, pudiendo la autoridad administrativa llevar a cabo la práctica de diligencias en cualquiera de los lugares que el artículo en mención establece como domicilio fiscal, lo que implica que el contribuyente debe poner especial cuidado en la práctica de dichas diligencias en todos los lugares donde lleve a cabo sus negocios, porque no puede alegar que no fue notificado en virtud de lo dispuesto por el precepto invocado.

También es importante mencionar que Ernesto Flores Zavala³ considera relevantes para el derecho tributario otros aspectos del sujeto pasivo de la obligación tributaria como son el sexo, el estado civil, la nacionalidad, la ocupación y si se trata de persona moral o persona física.

³ Flores Zavala, Ernesto *Empleos Públicos Mexicanos* Séptima Edición. 1965, p. 75

El sexo, tenía importancia en algunos supuestos (que ya no son utilizados) para el efecto de ser sujeto pasivo de una obligación tributaria o para exentarlos de ella, como fue el caso del Estado de Tamaulipas donde se cobraba un impuesto a los jóvenes célibes.

El estado civil de las personas también puede influir en el derecho tributario, ya que pueden ser objeto las personas casadas de exenciones o reducciones en el pago de algunos impuestos según lo determine la ley. Por ejemplo el artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los casos en que no se pagará dicho impuesto señalando en su fracción III como una de las hipótesis a las pensiones de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro previstas por la Ley del ISSSTE para los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez y muerte, entendiéndose a la viuda del trabajador, es decir si el trabajador casado muere, su viuda al cobrar su pensión no tendrá que pagar el ISR.

La nacionalidad, al igual que el estado civil de las personas, es también motivo de exención de impuestos, como es el caso de los impuestos que solamente se cobran a los extranjeros.

La ocupación del contribuyente adquiere importancia, puesto que dependiendo de la actividad que desempeñen los contribuyentes estarán sujetos al cumplimiento de obligaciones específicas destinadas a gravar a cada actividad diferente.

Por último, dependiendo de la personalidad del sujeto, sea persona física o persona moral, serán diferentes las disposiciones aplicables en materia fiscal.

Como puede observarse, de una u otra forma todos los aspectos de la personalidad del sujeto pasivo son de relevancia para el derecho tributario, ya que colocan al mismo en diferentes supuestos normativos generando diferentes tipos de obligaciones tributarias.

1.4 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Las obligaciones en general pueden surgir de tres formas: la primera, cuando la ley por sí sola declara la existencia de una obligación, sin que dependa de la realización de algún hecho que la genere, a este tipo de obligación se le denomina meramente legal; cuando la ley prevé una hipótesis y ésta se lleva a cabo en el mundo real, independientemente de la voluntad del sujeto que la realiza para querer obligarse, se denomina obligación legal; y por último las obligaciones voluntarias, como su nombre lo indica en ellas el sujeto produce el nacimiento de una obligación.

El primer tipo de obligaciones, las meramente legales, no se pueden aplicar en nuestro derecho tributario, ya que las hipótesis normativas que en él se contemplan, dependen de la realización material de un determinado hecho. Tampoco el tercer tipo de obligaciones, llamadas voluntarias se producen en nuestro derecho fiscal, debido a la potestad que posee el Estado para establecer tributos, motivo por el cual, los contribuyentes

no se encuentran en la posibilidad de elegir si desean o no obligarse, ya que tienen la obligación de que al colocarse en un supuesto normativo que implique la generación de una contribución, deberá pagar al fisco lo adeudado sino desea hacerse acreedor a la sanción que le corresponda.

La obligación tributaria entonces, pertenece al tipo de obligaciones legales, es decir se prevé una hipótesis en la ley la cual se denomina hipótesis normativa, el nacimiento de la obligación tributaria dependerá de la realización del hecho determinado en dicha hipótesis. Al respecto Flores Zavala expone: "No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito."⁴

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece:

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

De lo anterior se puede deducir que el nacimiento de una obligación tributaria es el momento en que el sujeto con la realización de un hecho se coloca en el supuesto contenido en la norma jurídica, dicho de otra manera la norma jurídica contiene una hipótesis, el sujeto realiza un determinado hecho que se ajusta a tal hipótesis, en ese mismo instante nace la

⁴ Flores Zavala, Ernesto. Op cit., p. 35

obligación tributaria y el sujeto tiene la obligación de cumplir con una prestación de dar a favor del Estado.

En su libro Derecho Fiscal, Adolfo Arrijo Vizcaino, critica el léxico empleado por el legislador al referirse a "situaciones jurídicas o de hecho", ya que según el autor "... resulta erróneo disponer que una situación de hecho (es decir, no prevista en un texto legal) puede servir de base para su nacimiento."⁵

La importancia del nacimiento de la obligación tributaria, es que nos permite saber cual es el precepto normativo por el que se regirá dicha obligación y así estar en la posibilidad de establecer las bases de su determinación, el momento de su exigibilidad, así como su extinción.

Es importante señalar que el momento del nacimiento de la obligación tributaria, es distinto del momento de su determinación, ya que si bien se explicó que su nacimiento está ligado a la realización material de un hecho, el momento de la determinación ocurrirá según la obligación de la que se trate estando establecido este momento en la legislación que corresponda a cada obligación.

Puede darse el caso de que el momento del nacimiento y de la determinación sean coincidentes, pero eso dependerá como ya se dijo, de la reglamentación específica de cada obligación. En algunos casos las determinaciones deben realizarse una vez concluidos los ejercicios fiscales, los cuales constan de un año de duración, estando hasta entonces la

⁵ Arrijo Vizcaino, Adolfo Derecho Fiscal Colección de Textos Universitarios, 11a. Edición, Editorial Themis, México, D.F. 1996, p. 91

autoridad administrativa en posibilidades de efectuar la determinación que corresponda, aunque el hecho que dio origen a la obligación se haya generado al principio, a mediados o a finales del año, lo cual ejemplifica mejor la diferencia del nacimiento y la determinación de la obligación.

En el caso de los impuestos no existe problema, ya que su nacimiento está ligado a la realización del hecho previsto en el supuesto normativo.

En la Ley Federal de Derechos no se establece en particular el momento del nacimiento de los derechos, se limita a especificar que el pago de los mismos deberá efectuarse antes de la prestación del servicio.

Para el caso de los derechos, el Tribunal Fiscal de la Federación estableció: "Para que se causen los derechos basta con la prestación de tales servicios"⁶, Sergio de la Garza en su libro Derecho Financiero afirma "Cuando el servicio no es obligatorio y el particular no lo ha demandado, no se genera el derecho."⁷

Por último las aportaciones de seguridad social surgen, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Seguro Social, en el momento en el que surge la relación obrero-patronal.

⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año 1946 p. 156, Petrolen Mexicanos vs. Oficina de Had De Tampico, Exp. 4511-41

⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 450

1.5 HECHO GENERADOR.

Algunos autores denominan al momento del nacimiento de la obligación tributaria Hecho Generador, éste se puede definir como la materialización fáctica de la hipótesis normativa, es decir la ley presupone una situación determinada, el sujeto que la realiza se colocará en dicho supuesto normativo, el hecho generador de la contribución es aquel que al materializarse en el mundo real dará origen a la obligación tributaria.

Es el hecho por el cual el sujeto realiza la hipótesis contenida en la ley, obligándolo a cubrir el pago de las prestaciones que en la misma se establezcan, es la realización en el mundo real del enunciado previsto en la hipótesis legal. Diferente del hecho imponible, que se considera como una situación económica prevista en la ley, o sea el enunciado antes mencionado, que se puede definir como "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta"⁸

1.6 DETERMINACION EN CANTIDAD LIQUIDA

Se puede definir como determinación a la operación aritmética conforme a la cual se establece el monto del crédito proveniente del nacimiento de la obligación tributaria, que constituye el nacimiento del crédito fiscal.

⁸ Sáenz de Burjada, Fernando. *Análisis jurídico del Hecho Imponible*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XV, Número 69

Esta determinación consiste en fijar en cantidad líquida el importe del crédito fiscal, ya que si bien la obligación tributaria existe, a ciencia cierta no saben ni el sujeto pasivo ni el sujeto activo, que cantidad es la que se adeuda y no tiene el sujeto activo la posibilidad de hacerla exigible.

La figura de la determinación se establece en nuestro país según Delgadillo "... a partir de la aparición del libro de Mario Pugliese titulado Instituciones de Derecho Financiero, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana "accertamento", que dio origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación..."⁹

El procedimiento de la determinación está integrado por dos aspectos, el primero lo constituye la verificación del hecho generador, lo que comprueba la realización material de la hipótesis normativa; el segundo la precisión de los sujetos, la tarifa y la operación aritmética que trae como resultado la liquidación de la cantidad a pagar, o sea el crédito fiscal.

Existen dos tipos de procedimientos que se denominan: determinación sobre base cierta y determinación sobre base estimada. En la primera, ya sea que se ejecute por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, el hecho y los valores imponibles se conocen ciertamente. En el segundo la administración tributaria determina la base imponible de acuerdo a presunciones establecidas en la ley a partir de hechos que pueda comprobar de información de terceros, de documentos que obren en su poder y de libros de contabilidad.

⁹ Delgadillo Quiñérez, Luis M. *Idem.* p.102.

Otra forma de clasificar a la determinación es la que adoptan Jorge Rojas Yáñez y Jesús Quintanilla Valtierra¹⁰ que consideran existen tres tipos de determinación de la obligación tributaria.

La primera es la que lleva a cabo el sujeto pasivo sin la intervención de la autoridad tributaria, en ella el sujeto realiza su determinación tomando en consideración las bases o montos imponibles expresados en la ley obteniendo una cantidad líquida sin intervención de la autoridad fiscal.

La segunda es la que realiza la autoridad administrativa o determinación de oficio, en ella puede el sujeto pasivo proporcionar información a la autoridad tributaria, pero también puede efectuarse sin la intervención del mismo, siendo considerada en Europa como la forma "normal" de determinación de la obligación tributaria.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece en sus párrafos segundo y tercero que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento expedidas posteriormente. Los contribuyentes deben efectuar la determinación de las contribuciones a su cargo, excepto en los casos que la ley establezca lo contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes deben proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Por último, la tercera es la determinación llevada a cabo por la administración tributaria en colaboración con el sujeto pasivo, se utiliza para los casos en los que el sujeto pasivo determinó en forma parcial o no determinó el crédito fiscal, por ese motivo la autoridad realiza la determinación.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece que la determinación en cantidad líquida de las obligaciones tributarias, deberá realizarse en moneda nacional y en el caso de que los pagos deban hacerse en el extranjero se podrán efectuar en la moneda del país donde deba pagarse.

Cuando las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar los créditos fiscales, se aplicará el Índice Nacional de Precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco Nacional de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación.

Para determinar la cantidad líquida a pagar existen diferentes tipos de tasas, entre las principales tenemos las siguientes:

Cuota fija. En ella se establece un porcentaje del monto total del hecho generador, teniendo así que no importa de la moneda se devalúe ni que sea una cantidad grande o pequeña, siempre se considerará el porcentaje fijado por la ley. Por ejemplo la utilizada para las personas que hagan pagos por concepto de ingresos y salarios prevista por el artículo 80 de la

* Quintanilla Valbuena, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge *Derecho Tributario Mexicano* Editorial Trillas, México, 1988, p. 101

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tarifa progresiva. Establece tasas que se incrementan con el monto del total del hecho generador o se reducen si éste es menor, siendo la más proporcional y justa de las empleadas, ya que si un sujeto está causando a mayor proporción, deberá cubrir un porcentaje más elevado a diferencia de otro sujeto que esté causando en menor proporción que deberá pagar un porcentaje menor del total generado, estas tasas se encuentran en tablas que van aumentando el porcentaje, según aumente el monto total del hecho generador. También sirve de ejemplo la establecida en el artículo 80 citado con anterioridad, ya que también señala un porcentaje que aumenta según se incrementa el monto del ingreso.

Cantidad Fija. Casi no se utiliza debido al impacto de las devaluaciones de la moneda, en este tipo de tasa se fija el importe en moneda de curso legal en la propia legislación, por lo que si dicha legislación no es reformada el fisco seguirá recibiendo exactamente el mismo importe, aunque en ocasiones éste resulte irrisorio.

En el Sistema Fiscal Mexicano se utilizan tanto la cuota fija como la progresiva o una combinación de ambas como es el caso del ejemplo mencionado para cada una de ellas.

1.7 EXIGIBILIDAD

Una vez que ha nacido una obligación tributaria y se ha determinado en cantidad líquida surge el crédito fiscal, pasado el plazo que establece la ley fiscal para que el contribuyente efectúe el pago de dicha obligación, ésta se vuelve exigible. Es decir cuando transcurrido el tiempo que fija la ley para efectuar el pago, éste no se ha llevado a cabo la autoridad tributaria podrá emplear el procedimiento administrativo de ejecución para obligar al contribuyente para que se realice el mencionado pago.

Se entiende como crédito fiscal las percepciones a que tenga derecho el Estado o sus organismos descentralizados provenientes de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, los que deriven de la responsabilidad que éste pueda exigir de sus servidores públicos o de los particulares o los demás a los que las leyes fiscales consideren como tales.

Las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones correspondientes. Si no existe disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que deberá presentarse ante las oficinas autorizadas dentro de los siguientes plazos: para las contribuciones que se calculan por periodos establecidos en la ley y en los casos en que éstas deban retenerse o recaudarse, los contribuyentes, retenedores o personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlos, deberán enterarlas a más tardar el día 17 del mes de calendario siguiente a la terminación del periodo de la retención o de la recaudación según corresponda. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación de la contribución.

Una vez llegado el vencimiento de los plazos anteriormente señalados, la autoridad administrativa tiene la facultad de hacer que el contribuyente cumpla aun en contra de su voluntad haciendo uso de la ejecución forzosa para que el contribuyente realice el pago de dichos tributos.

Resulta de suma importancia considerar las consecuencias que trae consigo la exigibilidad de un crédito fiscal, ya que repercuten en la economía del contribuyente, en virtud de que el Estado deberá cobrar todos los gastos efectuados para la materialización del pago (lo que no sucedería si el contribuyente hubiera pagado dentro de los términos establecidos en la ley), siendo las principales consecuencias de la exigibilidad de los créditos fiscales las siguientes:

La imposición de multas y recargos, teniendo en cuenta que las multas son sanciones resultantes del incumplimiento de la obligación tributaria y los recargos son la indemnización que se paga al fisco por no pagar en el término que se fija para el cumplimiento de dichas obligaciones.

La instauración del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el cual la autoridad administrativa promueve una acción contra un contribuyente que ha incurrido en incumplimiento del pago de los tributos de los que es deudor, reclamando en este procedimiento el pago del tributo, los recargos que se hayan generado, las multas a las que se haya hecho acreedor y los gastos de ejecución.

Los gastos de ejecución son aquellas cantidades que es necesario desembolsar con motivo de las siguientes diligencias:

- a) La diligencia en la que la autoridad fiscal requiere al causante el pago de una determinada contribución y éste no demuestra haber efectuado el pago.
- b) Aquella diligencia en la que se embarguen bienes suficientes y bastantes para cubrir las cantidades adeudadas.
- c) Por la diligencia en la que se remate el bien embargado (para así obtener la cantidad líquida que se adeuda), o bien por aquella en la que se enajene dicho bien no necesariamente por medio de remate (de todas formas se obtiene el fin de recuperar la cantidad que se debía) y por último la diligencia en la que sin remate, sin enajenación el Fisco se adjudique el bien que se embargó.

Cabe hacer mención de que por cada una de estas diligencias se cobrará al contribuyente el 2% del crédito y sus accesorios, pero si el conjunto es menor de ciento ochenta y seis pesos, se cobrará esta cantidad como mínimo, sin embargo aunque el monto de los gastos de ejecución sea mayor no podrá exceder de veintinueve mil ochenta y seis pesos, todo lo anterior con fundamento en el artículo 150 del Código de la Materia.

CAPITULO II. MODOS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Existen diversas formas o modos de extinguir una obligación tributaria, siendo el cumplimiento o pago la forma normal de extinguirlas, también pueden terminar dichas obligaciones por otros modos como son la compensación, la condonación, la cancelación, la prescripción y la caducidad que serán materia de estudio del presente capítulo.

La mayoría de los modos de extinción de la obligación tributaria surgen de figuras establecidas en el derecho civil, sin embargo están revestidas de características especiales propias del derecho tributario.

2.2 DEL PAGO

2.2.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

El pago por excelencia la forma ideal de extinguir las obligaciones en el derecho común se encuentra regulado en el Título Cuarto denominado "Efectos de las obligaciones" que en su Capítulo I, artículo 2062 establece:

"ART. 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de

la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido."

Del anterior precepto se concluye que el pago es el cumplimiento de una obligación, consistente en la entrega que realiza el deudor a su acreedor de los bienes objeto de la misma.

En materia civil el pago se encuentra regido por cuatro principios de exactitud que son: Exactitud en la sustancia, Exactitud en el modo, Exactitud en el tiempo y Exactitud en el lugar.

El principio de exactitud en la sustancia se refiere a que la cosa que se va pagar debe ser la misma que pactaron las partes, en el caso de las obligaciones de hacer, el pago deberá efectuarse con la realización de la conducta convenida, en las obligaciones cuyo objeto es una abstención, el deudor deberá no hacer la conducta específica a que se comprometió con su acreedor, por último en las obligaciones de tolerar, el deudor deberá permitir la realización de una determinada conducta pactada con anterioridad por él y su acreedor. Esto es, con la entrega de una cosa diferente no se da por extinguida una obligación, asimismo no se considera realizado el pago, sino se realizan las conductas específicas pactadas, conductas diferentes no podrán extinguir dichas obligaciones.

Es importante señalar que en las llamadas obligaciones formales el principio de exactitud en la sustancia, puede consistir también en establecer que el cumplimiento lo debe realizar una determinada persona, ya sea por sus cualidades o aptitudes o por características especiales

que posea la persona que se pactó cumpliría la obligación o simplemente porque así lo hayan pactado libremente las partes.

El principio de exactitud en el modo se desprende del artículo 2078 del Código Civil que establece que las partes libremente podrán pactar la forma o modo en que deba realizarse el pago, pero que en ningún caso puede efectuarse en parcialidades, salvo que exista entre éstas un convenio expreso o que la ley así lo disponga.

Del precepto señalado se deduce que si el modo de pago que se pactó fue en un sólo acto, éste no podrá realizarse en parcialidades. Sin embargo, dicho principio puede quedar sujeto a la voluntad de las partes, ya que si éstas pactan la forma de pago como parcialidades, el pago se considera efectuado hasta que se haya cubierto la última de éstas.

En referencia a las deudas que constan de una parte líquida y una que no lo es (o sea todavía no es posible su determinación), en este tipo de deudas el acreedor podrá exigir el pago de la parte de la deuda que está determinada en una cantidad líquida, no siendo necesario que sea la deuda líquida en su totalidad.

El principio de la exactitud en el tiempo atiende al plazo o término en que las partes pactaron se realizara el pago, a partir de este momento el acreedor puede exigir al deudor el cumplimiento de la obligación.

En el caso de que las partes no hayan pactado plazo o término la ley establece en el artículo 2080 del Código Civil que el pago se podrá exigir hasta después

de treinta días de que se interpele, es decir que se solicite el cumplimiento o pago judicial o extrajudicialmente. Para la interpelación extrajudicial será necesario que ésta se realice ante un notario o ante dos testigos. En los casos de las obligaciones de hacer dichas obligaciones deberán efectuarse cuando el acreedor exija al acreedor la realización de la misma y desde luego que haya pasado el tiempo requerido para que el cumplimiento sea posible .

De esta forma el acreedor en los casos de no haber pactado el tiempo en que deba hacerse exigible la obligación podrá hacerlo después de los treinta días siguientes a la interpelación judicial (en caso de que active la maquinaria estatal dedicada a la impartición de justicia) o extrajudicialmente ante un notario (para tal efecto no se establece en dicho precepto ningún requisito) o bien ante dos testigos (no se establece al respecto modalidad alguna). Con esos simples requisitos el acreedor tiene derecho a exigir al deudor el cumplimiento de las prestaciones que se hayan pactado.

Para el caso de las obligaciones de hacer, se faculta al acreedor a exigir el pago en el momento en que se hayan creado las situaciones propicias para la realización de la conducta, en atención a las obligaciones en las que si el acreedor no recibe la prestación en un determinado momento, se le ocasionaría un perjuicio.

El principio de exactitud en el lugar, alude al lugar donde debe realizarse el pago, siendo éste el que las partes convengan libremente en los casos de que la obligación provenga de un contrato, para las obligaciones que estén señaladas en la ley o en las que se haya omitido especificar el lugar en que deban pagarse generalmente deberá realizarse el

pago en el domicilio del deudor a menos que por la naturaleza de las circunstancias deba efectuarse en un lugar específico o por que la ley establezca un lugar determinado. Sin embargo si eligen las partes distintos lugares para cumplir la obligación, el acreedor podrá decidir en cual de éstos se pague.

Por ley el pago relativo al traslado de dominio de un inmueble debe realizarse en dicho lugar y el pago en dinero de una cosa tendrá que ser en el lugar donde ésta se entregue. En el caso de que el deudor cambiara de domicilio tendrá la obligación de pagarle al acreedor además, los gastos que se generen para la obtención del pago y viceversa si el acreedor cambiara de domicilio.

Para el derecho tributario el pago es también la forma normal y más frecuente de extinguir las obligaciones, sin embargo suele considerarse el término pago como la entrega de dinero o de un bien valioso, cuando debe entenderse por pago el cumplimiento de una obligación que puede implicar una entrega.

Por medio del pago el sujeto pasivo extingue la obligación que tenía para con el sujeto activo, siempre y cuando el crédito haya sido determinado pudiendo ser así exigible, pues sólo siendo exigibles los créditos el sujeto activo tiene la facultad de cobrarlos. De lo cual se deduce que la determinación y exigibilidad de un crédito son requisitos indispensables para la realización del pago.

Los encargados de la recaudación del pago de los tributos o contribuciones son:

- a) El Organismo Descentralizado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominado Servicio de Administración Tributaria.
- b) La Tesorería de la Federación.
- c) Las Unidades Administrativas de la Tesorería de la Federación y
- d) Los Auxiliares de la Tesorería.

De esta forma se establecen los sujetos activos que la ley habilita para el cobro de las contribuciones, o sea las autoridades administrativas ante quien se deben efectuar los pagos.

En materia tributaria también operan los requisitos referentes al objeto, al lugar, al tiempo y a la forma en que deba realizarse el pago.

El objeto de la obligación tributaria está constituido por una suma determinada de dinero en las obligaciones sustantivas y la ejecución de una conducta ya sea negativa o positiva o el soportar dicha ejecución en las obligaciones formales.

Dicho objeto se encuentra sujeto a tres principios: Principio de Identidad, Principio de Integridad y Principio de Indivisibilidad.

El principio de identidad equivale al principio de exactitud en la sustancia del derecho civil, igualmente este principio consiste en extinguir la obligación tributaria pagando exactamente lo mismo que ordena pagar el precepto legal, no considerando como pago la entrega de otra cosa distinta a la señalada.

El principio de integridad coincide con el principio de exactitud en el modo del derecho privado, de forma que se debe pagar en una sola exhibición y no se considerará cumplida la obligación hasta que se haya realizado el pago en su totalidad, de no ser así se siguen generando sus accesorios por los saldos que no se hayan cubierto y no se considera como realizado el pago hasta que no se cubran totalmente los accesorios generados, así como las cantidades adeudadas . Difiriendo del principio de exactitud en el modo en que la forma de pago no puede pactarse entre los sujetos de la obligación tributaria, por estar establecido en la ley.

El lugar del pago de la obligación debe ser por regla general en las Instituciones de Crédito que se encuentran facultadas para el cobro de las contribuciones, debiendo entregar al contribuyente el sello, la constancia, el acuse de recibo o la impresión de la máquina registradora correspondientes.

Existen contribuciones que por su naturaleza deben ser pagadas en el lugar en el que se generan como el caso de los impuestos

aduanales que deberán pagarse en la aduana por la cual están pasando; los derechos migratorios deberán cubrirse en los consulados nacionales ubicados en el extranjero.

El requisito de tiempo se encuentra regulado en las diversas leyes fiscales, en los casos en que éstas sean omisas al respecto, deberán pagarse mediante declaración ante las oficinas autorizadas, si se trata de contribuciones que se calculan por periodos señalados en la ley se deberán enterar a más tardar el día 17 del mes de calendario posterior a la terminación de dicho periodo, en el supuesto de que las contribuciones sean retenidas o recaudadas deberán pagarse el día 17 del mes posterior a aquél en que debieron retenerse o recaudarse dichas contribuciones, aunque los retenedores no la hayan retenido o efectuado la contraprestación correspondiente. En cualquier otro caso, deberá pagarse la contribución dentro de los 5 días siguientes a su causación.

Es importante señalar que los pagos deben realizarse además en los días señalados para tal efecto, sin tomar en cuenta los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. de mayo; el 5 de mayo; el 1o. y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre, ni los días que se consideren como vacaciones generales. Solamente se considerarán todos los días para los casos en que se establezca un periodo determinado o en los que se señale una fecha determinada para su extinción.

Si los plazos se fijan por mes o por año, se entenderá que vencen el mismo día del mes posterior o el mismo día y mes del año que

siga, en el caso de que no exista ese día en el mes posterior, se vencerá el siguiente día hábil. Si el día en que venciere el plazo fuera inhábil, el plazo se extiende hasta el siguiente día hábil.

La forma en la que debe efectuarse el pago de los créditos fiscales y sus accesorios será de la siguiente manera:

a) En moneda nacional.

b) Si se trata de pagos a realizarse en el extranjero, éstos podrán cubrirse en la moneda del país de que se trate.

c) Para determinar algunas contribuciones se aplica el Índice Nacional de Precios al consumidor que será calculado por el Banco de México y publicado en el Diario Oficial de la Federación, si la contribución se causa en un día que no se haya publicado dicho Índice, se aplicará el último que se haya publicado.

d) Si las leyes fiscales permiten el acreditamiento de contribuciones que se hayan pagado en moneda extranjera, se tomará en consideración el tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación del día que se haya realizado el traslado o cuando se efectúe el pago.

e) En los casos de las contribuciones que deban imponerse al comercio exterior o que deban pagarse en el extranjero, también se considerará el tipo de cambio publicado en dicho Diario para su determinación.

f) Para las contribuciones en las que se establezca la posibilidad de pagar en moneda extranjera distinta al dólar americano, deberá considerarse el tipo de cambio que esa moneda tenga con el dólar de acuerdo con la Tabla que publica el Banco de México mensualmente en la primera semana del siguiente mes y sobre esa cantidad efectuar la conversión a pesos mexicanos conforme al tipo de cambio al que ha hecho referencia.

Dependiendo del tipo de contribuciones de que se trate, existen diversos formatos que el contribuyente deberá llenar para efectuar el pago de cada una de ellas.

Los medios de pago aceptados por la ley son:

- a) Los cheques certificados,
- b) Los cheques de caja,
- c) Los giros postales,
- d) Los giros telegráficos,

- e) Los giros bancarios,
- f) Las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México,
- g) La transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, y
- h) Los cheques personales solamente en los casos y bajo las condiciones que establezcan las disposiciones fiscales.

Los requisitos que se señalan para la aceptación del pago con cheques personales son los siguientes:

- a) Que sean expedidos por el contribuyente.
- b) Que sea expedido a favor de la Tesorería de la Federación o de las Tesorerías de las Entidades Federativas u Organos equivalentes, según sea el caso. Si se trata de aportaciones de seguridad social, a favor del Organismo correspondiente.
- c) Que se libere a cargo de las Instituciones de Crédito que se encuentren establecidas en la población donde se ubica la autoridad recaudadora y sólo con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se podrá librar a cargo de Instituciones de Crédito que no se encuentren en el mismo lugar que dicha autoridad.
- d) Deberá contener las siguientes leyendas:
En el anverso: "Para abono en cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación" o "Para abono en cuenta bancaria de (nombre de la Tesorería de la Entidad Federativa o del Organismo equivalente)" o "Para abono en cuenta bancaria del (nombre del Organismo)",

dependiendo a favor de quien se libre.

En el reverso: "Cheque librado para el pago de contribuciones federales a cargo del contribuyente (nombre del mismo) con Registro Federal de Contribuyentes (su clave del R.F.C.) ."Para abono en cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación" o "Cheque librado para el pago de contribuciones federales a cargo del contribuyente (nombre del mismo) con Registro Federal de Contribuyentes (su clave del R.F.C.) ."Para abono en cuenta bancaria de (nombre de la Tesorería de la Entidad Federativa o del Organó equivalente)" o "Cheque librado para el pago de contribuciones federales a cargo del contribuyente (nombre del mismo) con Registro Federal de Contribuyentes (su clave del R.F.C.) ."Para abono en cuenta bancaria del (nombre del Organismo)"

2.2.2 FUNDAMENTACION LEGAL

Para efectos de la materia fiscal son aplicables los artículos 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 6o., 12, 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación y 8o. del Reglamento del mismo Código.

2.2.3 TIPOS DE PAGO

Existen diferentes formas de pago de las contribuciones, que en ocasiones no implican la extinción instantánea de la obligación tributaria para efectos del presente trabajo se consideran como las más importantes: pago liso y llano, pago bajo protesta, pago de anticipos y

pago extemporáneo.

Pago liso y llano este tipo de pago es el que efectúa el contribuyente dentro de los plazos que establece la ley para tal efecto, además lo realiza completamente de acuerdo y sin realizar reclamaciones de ninguna especie, puesto que el monto que debe cubrir es correcto, ya sea por que lo haya determinado la autoridad o lo haya determinado él mismo, está conforme a lo establecido en la ley. Esta es la forma ideal en que deberían extinguirse las contribuciones.

Pago condicionado en él, el contribuyente no está de acuerdo con la determinación del monto de la contribución realizada por la autoridad, sin embargo efectúa el pago de dicha contribución aún en contra de su voluntad y acude a los medios de defensa que le asistan para que se declare infundada la mencionada determinación y tenga derecho a solicitar la devolución de las cantidades que pagó indebidamente. Obviamente sólo constituiría una forma de extinción de las obligaciones si la declaración judicial considera adecuado el cobro de la contribución de que se trate y por lo tanto no conceda al contribuyente la solicitud de la devolución de lo pagado. En la legislación fiscal actual no se contempla este tipo de pago como figura a parte.

Pago de anticipos este tipo de pago se aplica a los contribuyentes que deben cubrir el pago de sus tributos por ejercicios (generalmente anuales) y tienen la obligación de enterar una parte de los ingresos gravados que hayan percibido, que se considerarán a cuenta del monto total de la contribución, es decir los pagos que vaya efectuando el causante se tomarán en cuenta para el efecto del importe total que corresponda al ejercicio.

Pago extemporáneo en él, el contribuyente realiza la entrega correcta de las cantidades adeudadas al fisco, sin embargo lo hace después de que se vencieron los plazos que se establecen en la ley para tal efecto, no se puede considerar cumplida la obligación o efectuado el pago hasta que no se enteren las cantidades que se generaron por concepto de los accesorios de la obligación como son multas y recargos.

2.3 LA COMPENSACION

2.3.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

En este apartado se estudiará a la compensación en el derecho común, siendo la compensación en materia fiscal el tema a tratar en el capítulo tercero del presente trabajo.

Compensación tiene su origen en la raíz latina "compensatio" que proviene de "pensare cum" que quiere decir "pensar con", dando la idea de la balanza que necesita de un contrapeso.

Los artículos 2185 y 2186 del Código Civil al respecto, establecen lo siguiente:

"ART. 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

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

De lo anterior, se puede resumir que en la compensación se extinguen dos deudas, de dos personas que son a la vez deudor y acreedor uno del otro, esta extinción se efectúa por ministerio de la ley, operando así el balance aludido anteriormente. Por ejemplo, si la persona "A" debe a la persona "B" \$100.00 y la persona "B" debe a la persona "A" \$50.00, "A" y "B" son acreedores y deudores recíprocos, la deuda de "A" se extingue por ministerio de la ley parcialmente hasta un importe de \$50.00 y la deuda de "B" se extingue en su totalidad, así se cumple con la finalidad de la compensación de simplificar los pagos y garantizar los adeudos.

En la compensación la ley otorga a las personas que tienen deudas una garantía, a la vez de que se simplifican los pagos, porque en el supuesto de que existan dos deudas entre las mismas personas y opere la compensación se extinguen ambas deudas sin la necesidad de que se realicen los dos pagos.

Para que opere la compensación es necesario que reúna los siguientes requisitos:

- a) Reciprocidad de obligaciones
- b) El objeto de las obligaciones compensables debe ser fungible
- c) Las deudas deben ser líquidas

- d) Las deudas deben ser exigibles
- e) Las deudas deben ser expeditas
- f) Los créditos deben ser embargables

a) Reciprocidad de las obligaciones. Se desprende del artículo 2185, se refiere a que las personas entre las que opere la compensación deberán ser a la vez deudores y acreedores uno del otro, es decir, deben existir dos obligaciones siendo ambas personas deudor en una y acreedor en otra. Es importante señalar que las deudas deben ser entre las mismas personas no pudiendo operar la compensación contra deudas de terceros, dicho de otra forma, si un sujeto tiene una deuda con otro y a la vez es acreedor de otro, no podrá operar la compensación para extinguir esas dos obligaciones por no ser las deudas entre las mismas personas.

b) El objeto de las obligaciones de la compensación debe ser fungible. Este requisito se desprende del artículo 2187 del Código Civil que establece:

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

En lo que se refiere a la compensación operante en las obligaciones cuyo objeto es una suma de dinero, no existe problema, pues ésta operará siempre que se trate de moneda de curso legal, pero en lo

concerniente a cosas fungibles, es necesario que en las dos obligaciones el objeto sea la misma cosa fungible, es decir que se encuentre en el comercio, además deberán ser no de mayor o menor calidad, sino de la misma y de la misma especie, no de alguna diferente. De no reunir estas características la cosa, la compensación no puede operar.

c) Las deudas deben ser líquidas. Dicho requisito se desprende de los artículos 2188 y 2189 del Código Civil, que a la letra dicen:

"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 se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días."

De lo anterior se deduce que la deuda debe estar determinada o ser determinable, es decir, que la deuda se pueda cuantificar en moneda de curso legal, o sea en una determinada cantidad.

d) Las deudas deben ser exigibles. Este requisito se contempla en el artículo 2190 que señala:

"ART. 2190.- Se llama exigible a aquella deuda cuyo

pago no puede rehusarse conforme a derecho."

De acuerdo al precepto mencionado exigibles son las deudas en las que el deudor no puede legítimamente negarse a pagar. En los casos de las obligaciones a plazos o en las sujetas a una condición suspensiva o en las obligaciones naturales que requieren de una declaración judicial y ésta no se ha realizado, no puede operar la compensación, puesto que dichas obligaciones no son exigibles, ya que por sus características respectivas la compensación operará hasta que se hayan cubierto los pagos o llevado a cabo la condición suspensiva o efectuado la declaración judicial.

e) Las deudas deben ser expeditas. Esto es que se pueda disponer libremente del objeto de las obligaciones, que éstos no se encuentren como garantía de un tercero como son los casos de prenda, hipoteca o cuando las deudas sean las destinadas a pagar a los acreedores de concurso o quiebra.

f) Los créditos deben ser embargables. Las deudas de ambas partes deberán ser objeto de posibles embargos, en virtud de que algunos créditos deben ser inembargables, ya que la ley protege a determinados acreedores respecto al cobro de dichos créditos, es decir, les otorga la ley a determinados acreedores el derecho de que sus créditos no sean objeto de embargo por estar destinados a fines específicos como es el caso de las pensiones alimenticias.

2.3.2 FUNDAMENTACION LEGAL

Sirve de fundamento legal el Título Segundo denominado *De los derechos y obligaciones de los contribuyentes*, Capítulo Único artículos 22 y 23 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la compensación el Más Alto Tribunal del País emite la siguiente tesis jurisprudencial:

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VI Segunda Parte-2

Página: 479

COMPENSACION, NATURALEZA DE LA. La compensación no es otra cosa que un pago, aunque ficticio, en tanto que si bien el deudor no entrega la cosa debida, da en pago su propio derecho a la prestación que su acreedor le debía y produce el efecto de extinguir las obligaciones a un tiempo, sin necesidad de desembolso. La compensación consiste en pagar la deuda con el crédito y es equiparable a un doble pago, que extingue las obligaciones a cargo de ambas partes. El hecho de que las deudas no sean de la misma cuantía, y el que por ese motivo pueda haber excedente a favor de uno o de otro de los contratantes, no se traduce en la inoperancia de la compensación, pues sólo significa que la extinción de las obligaciones se produce hasta por el importe de las más pequeñas .

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO
Amparo Directo 59/88. Alberto Parás Salazar, 18 de abril de 1990.
Unanimidad de votos.
Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Abraham S.
Marcos Valdés.

2.3.3 TIPOS DE COMPENSACION

El presente trabajo abordará como tipos o clases de compensación los siguientes:

- Compensación Establecida por la Ley
- Compensación Convencional
- Compensación Facultativa
- Compensación Judicial

Compensación Establecida por la Ley. Este tipo de compensación como su nombre lo indica se encuentra contenida en los preceptos legales, es decir, por mandato de ley debe realizarse la compensación, en el momento en el que en el mundo real se presentan las situaciones previstas en la ley debe operar la compensación, provocando los siguientes efectos:

- a) Extinguir por ministerio de ley las dos deudas hasta la cantidad que importe la menor (2186).
- b) Al momento de extinguirse los créditos los

intereses dejarán de correr, salvo en el caso de que una de las deudas sea mayor, para tal efecto seguirán corriendo por la parte insoluta.

- c) Otro efecto provocado por la extinción de los créditos es la extinción de las garantías como son la fianza, la hipoteca, la prenda, sin embargo en el caso de que la de la deuda de la cual se desprende dicha garantía sea mayor, dichas garantías subsistirán, en virtud de que son indivisibles pudiendo extinguirse solamente con la extinción total de la obligación principal.

Los incisos b) y c) se desprenden del artículo 2194 que establece lo siguiente:

"ART. 2194.- La compensación desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas."

En el caso de que sean varias las deudas compensables se atiende a lo dispuesto por el artículo 2196:

"ART. 2196.- Si fueren varias las deudas sujetas a compensación se seguirá, a falta de declaración, el orden establecido en el artículo 2093."

El artículo 2093 establece lo siguiente:

"ART. 2093.- Si el deudor no hiciere la referida declaración, se entenderá hecho el pago por cuenta de la deuda que le fuere más onerosa entre las vencidas. En igualdad de circunstancias se aplicará a la más antigua y siendo todas de la misma fecha, se distribuirá entre todas ellas a prorrata."

Del artículo anterior se desprende el siguiente orden:

- 1.- La deuda más onerosa, es decir la de mayor cuantía.
- 2.- Si todas son de la misma cuantía, la más antigua, en atención al principio de derecho primero en tiempo, primero en derecho.
- 3.- Si todas son de la misma cuantía y de la misma fecha se deberá dividir entre todas a partes iguales el monto de lo compensado, es decir las deudas se disminuirán en partes iguales, dependiendo de la cantidad compensada.

Compensación Convencional. Esta clase de compensación es la que tiene su origen en un convenio entre las partes, en el cual pueden pactarla libremente, a pesar de que no es regulada por el código,

por tratarse de un convenio que sólo surtirá efectos entre las partes con las bases que éstas deseen, suele mencionarse en la legislación.

Compensación Facultativa. En esta compensación se requiere de la voluntad de uno solo de los deudores-acreedores, en los casos en los que la compensación no pueda operar porque sea desfavorable para éste, en la compensación facultativa ese deudor-acreedor tiene la facultad, valga la redundancia, de hacer que opere la compensación si así conviniere a sus intereses, es decir, una de las partes tiene una deuda con la otra, de la cual es acreedor aunque las cosas no sean de la misma calidad o especie siendo más valiosas las del primero, éste podrá otorgar su voluntad para que opere la compensación porque así le convenga.

Compensación Judicial. Este tipo de compensación opera cuando en un juicio el demandado reconviene al actor, por ser el primero acreedor del segundo, pero su deuda aun no se liquida, el demandado solicita en su reconvencción que se realice la determinación y así se pueda hacer líquida la deuda para cubrir el requisito necesario para que opere la compensación.

2.4 CONDONACION

2.4.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

La condonación del Derecho Tributario se equipara a la "remisión de la deuda" en el Derecho Civil que en el artículo 2209 del Código Civil establece:

"ART. 2209.- 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 prohíba."

Al igual que en la remisión de la deuda, la condonación es una forma de extinguir una obligación mediante la cual el Estado renuncia en situaciones específicas a algunos créditos a cargo de determinados contribuyentes.

2.4.2 FUNDAMENTACION LEGAL

Son aplicables para los efectos de la condonación de multas y contribuciones los artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación.

2.4.3 TIPOS DE CONDONACION

Existen dos tipos de condonación regulados en el Código Fiscal de la Federación; la condonación de contribuciones y la condonación de multas.

Condonación de Contribuciones. El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos puede mediante resoluciones de carácter general condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago en parcialidades, cuando se haya afectado o se

trate de impedir que se afecte la situación de un lugar o región del país o una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Dichas resoluciones deberán señalar las contribuciones a que se refieren salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

De acuerdo con lo anterior se dispone claramente que las resoluciones relativas a la condonación de contribuciones deben ser de carácter general, es decir para el grueso de la población de la región del país o del sector económico que se encuentre afectado, con lo anterior se pretende no agravar más la situación de contingencia en la que se encuentren la zona del país o la actividad económica.

Puede ser también la condonación de contribuciones parcial, en los casos de que se reduzca el monto de dicha contribución en un porcentaje determinado por el Ejecutivo, con el objeto de que la zona o la actividad económica afectadas puedan volver a la normalidad. es una ayuda momentánea prestada por la autoridad.

En los casos de las actividades económicas afectadas el fisco deja de percibir contribuciones o sus accesorios, en virtud del mejoramiento de dicha actividad, ya que con el estado de contingencia existe la probabilidad del cierre de empresas y esto traería como consecuencia la desaparición de fuentes de empleo y con ello el fisco dejaría de cobrar otros tipos de contribuciones, así las cosas en cierta forma, dicha medida es una forma de prevención adoptada por la Autoridad Tributaria.

Condonación de Multas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las que el contribuyente haya determinado, para lo cual valorará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas no constituye instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no pueden ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, sólo dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución si así se pide y además se garantiza el interés fiscal. Este tipo de condonación solamente procede cuando las multas hayan quedado firmes y si es el caso de que exista un acto administrativo anexo, éste no pueda impugnarse.

La facultad discrecional otorgada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se refiere a que dicha Secretaría determinará el monto de las sanciones atendiendo al caso en concreto, tomando en consideración los montos mínimos o máximos que para tal efecto se establezcan. Pudiendo la autoridad fiscal al analizar la situación que dio origen a la sanción considerar la modificación del monto de la multa condonando el importe que resulte excedente al realizar dicha modificación o condonado el importe total de la multa en caso de que se considere que no debiera proceder dicha sanción.

2.5 DE LA CANCELACION

2.5.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en su cuarto párrafo establece al respecto:

"ART. 146.- ... La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago."

Del referido precepto se desprende que las contribuciones que debido a su monto resulta más oneroso tratar de cobrarlas, las contribuciones en las que el deudor se encuentre en estado de insolvencia, es decir que no tenga patrimonio del que el fisco pueda disponer para efectuar el cobro de sus créditos o de las contribuciones a cargo de responsables solidarios en el caso anterior serán canceladas, no constituyendo una forma de liberar del pago de las mismas, sin embargo no se especifica si serán acumulables (en el caso de las contribuciones por incosteabilidad en el cobro) o si al salir del estado de insolvencia los deudores o los responsables solidarios deban cubrir dichos pagos, porque también pueden darse los casos de que los deudores no salgan de su estado de insolvencia o fenezcan quedando así los créditos cancelados sin tener forma de cobro, así que para qué establecer que la cancelación no libera del pago, si no se establece la forma en que deberán hacerse efectivos dichos pagos.

2.5.2 FUNDAMENTACION LEGAL

Es aplicable respecto a la cancelación de los créditos fiscales, lo dispuesto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en el Capítulo referente al procedimiento administrativo de ejecución.

2.6 DE LA PRESCRIPCION

2.6.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

La figura jurídica de la prescripción se encuentra regulada en el derecho privado por el Código Civil en su Título Séptimo. De la Prescripción, que en las Disposiciones Generales establece:

"ART. 1135.- 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."

En la materia fiscal la prescripción se encuentra regulada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

"ART. 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. ..."

En la materia fiscal la prescripción es una forma de extinguir obligaciones tributarias y el lapso de tiempo que necesita transcurrir para que ésta opere es de 5 años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, también puede oponerse como excepción en los recursos administrativos.

Dicho término se interrumpe cada vez que se intenta cobrar o cada vez que el acreedor notifique o haga saber al deudor que tiene que pagar o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se haga del conocimiento del deudor, se considera como gestión de cobro.

La prescripción también puede estar a cargo de la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios en el caso de solicitud de devolución a que tenga derecho un contribuyente. La extinción antes mencionada se consuma por el transcurso del tiempo, en este caso el término también es de cinco años en general.

Ambas empiezan a correr desde la fecha en la que se puede hacer exigible la obligación, se interrumpe cuando existe alguna gestión de cobro por parte de la autoridad administrativa, esta gestión debe forzosamente hacerse del conocimiento del deudor o por el reconocimiento expreso o tácito que el deudor haga saber al acreedor.

En la prescripción a favor del contribuyente, la fecha en que puede exigirse el cumplimiento o pago es el término que establece la

legislación fiscal correspondiente. En la que opera a favor de la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios empieza a correr el plazo de 5 años a partir del día posterior a aquél en que haya fenecido el término de 50 días contados desde la fecha en que el contribuyente solicitó la devolución.

Igualmente en materia fiscal la prescripción podrá hacerse efectiva al interponerla como una excepción en los procedimientos administrativos de ejecución, o bien la persona a favor de quien opera puede solicitarla administrativamente a la autoridad fiscal correspondiente, lo anterior se traduce en la declaratoria de prescripción que emite dicha autoridad.

2.6.2 FUNDAMENTACION LEGAL

Para la materia fiscal es aplicable el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, contemplado en la Sección Primera, denominada Disposiciones Generales del Capítulo III. Del procedimiento administrativo de ejecución, del Título Quinto, De los procedimientos administrativos. También es aplicable lo dispuesto por el párrafo octavo del artículo 22 del mismo ordenamiento, previsto en el Capítulo Unico del Título Segundo, denominado De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

2.6.3 TIPOS DE PRESCRIPCIÓN

Dentro de los tipos de prescripción en materia fiscal se encuentra la prescripción a favor del contribuyente y la prescripción a favor del fisco.

La prescripción a favor del contribuyente se encuentra prevista por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se inicia el cómputo desde el momento en que el fisco puede exigir el pago de la contribución y se considera prescrita después de transcurridos cinco años sin que medie interrupción por parte de la autoridad fiscal. Una vez transcurrido dicho término, el contribuyente podrá solicitar de la Unidad Administrativa correspondiente la declaratoria de prescripción u oponerla como excepción en caso de que el fisco le exija el cumplimiento de la obligación por la vía judicial.

La prescripción a favor del Estado se refiere a los créditos que pueden ser objeto de devolución, por que se haya pagado en exceso el monto de alguna contribución, ya sea por que el contribuyente o la autoridad administrativa se equivocaron al determinar dicha contribución, al igual que en la prescripción a favor del contribuyente, el término para que opere es de cinco años a partir de la fecha en que la devolución puede ser legalmente exigible, al agotarse este término el contribuyente no podrá solicitar la devolución de créditos fiscales que tenga a su favor, pues éstos habrán prescrito a favor del fisco, lo anterior se encuentra contemplado en el artículo 22 párrafo octavo del Código Fiscal de la Federación.

2.7 DE LA CADUCIDAD

2.7.1 CONCEPTO Y GENERALIDADES

La caducidad en el Derecho Tributario Mexicano está considerada como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar los montos de las contribuciones, sus accesorios y las sanciones a que se hayan hecho acreedores los contribuyentes por el transcurso del tiempo y la inactividad de dichas autoridades.

Es decir, la ley otorga a las autoridades un lapso para realizar sus funciones de determinación de contribuciones, sus accesorios o las sanciones que se deriven del incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, pero éstas no efectúan dentro de dichos plazos, de este modo surge la caducidad, impidiendo a las mismas llevarlas a cabo por que simplemente ya no es tiempo.

Las facultades de las autoridades fiscales en los casos de responsabilidad solidaria de liquidadores o síndicos se extinguen en tres años.

Existen diversos supuestos enumerados en la legislación fiscal, en los que las facultades de las autoridades fiscales se extinguen en 5 años que se cuentan a partir de:

- a) Del último ejercicio en que se presentó la

declaración, en los casos en que se tenga la obligación de presentarla. Dichas facultades se extinguirán por ejercicios completos. Esto también se aplica para las contribuciones en las que no es obligatorio presentar declaración, pero que se calculan por ejercicios.

- b) El día siguiente a aquél en que se presente una declaración complementaria, únicamente opera la caducidad por los montos de lo modificado.
- c) La presentación de la declaración para las contribuciones que no se calculen por ejercicios o de la fecha de su causación para aquellas en que no se tenga la obligación de presentarla, pero que tampoco se calculen por ejercicios.
- d) Del momento en que se cometa la infracción a las leyes fiscales, para los casos de conductas de realización continua, lo será el día siguiente a la última conducta.
- e) De que se haya levantado el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, cuando dichas fianzas se constituyeron a favor de la Federación.
- f) De la presentación de las declaraciones que haya omitido el contribuyente de algún ejercicio o que no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o de que no haya llevado la contabilidad o no la haya

conservado según lo establecen las disposiciones respectivas.

Las facultades de las autoridades fiscales se extinguen en un término de 10 años en los casos de que los contribuyentes no hayan presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleven su contabilidad o no la conserven o tratándose de contribuciones que se calculan por ejercicios y no hayan presentado declaración alguna durante dicho ejercicio a pesar de que tenían la obligación de hacerlo y el plazo comienza a partir de que debían haber presentado su declaración.

2.7.2 FUNDAMENTACION LEGAL

En materia fiscal es aplicable lo dispuesto por el artículo 67 del Capítulo Unico del Título Tercero denominado *De las facultades de las autoridades fiscales* del Código Fiscal de la Federación.

2.7.3 TIPOS DE CADUCIDAD

Existen dos tipos de caducidad o extinción de facultades de las autoridades fiscales que son : la extinción de las facultades de determinación de las contribuciones, sus accesorios o la imposición de sanciones por incumplimiento a las disposiciones fiscales y la caducidad procesal que también opera en 5 años.

CAPITULO III. COMPENSACION ENTRE EL ESTADO Y EL CONTRIBUYENTE

3.1 CASOS EN QUE PROCEDE

En la materia que nos ocupa la compensación se encuentra regulada en diferentes disposiciones fiscales como el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento Interior, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Ley de Servicio de Tesorería de la Federación.

3.1.1 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación regula lo referente a la compensación de contribuciones a favor de los contribuyentes estableciendo que los que estén obligados a pagar mediante declaración podrán compensar los saldos que tengan a su favor contra los que deban pagar por adeudo propio o por retención a terceros incluyendo sus accesorios, debiendo provenir ambos de una misma contribución. Se entenderá que se trata de una misma contribución si se refiere al mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho. Solamente deberán efectuar la compensación de dichas cantidades actualizadas, éstas se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios del país se aplicará a dichas cantidades el factor de actualización, el cual se obtiene

dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el Índice del mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Si el índice más reciente no ha sido publicado por el Banco de México, se tomará en consideración para tal actualización el último índice mensual que se haya publicado. Dicha actualización deberá llevarse a cabo desde el mes en que se realizó el pago del que deriva el saldo a favor o en que se presentó la declaración que contenga dicho saldo, hasta el mes en que la compensación se realice, presentando para tal fin el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días posteriores a aquél en que se haya verificado dicha compensación.

El mencionado aviso deberá presentarse acompañado de la forma oficial 41, acompañada de los anexos 1, 2 y 3 de la forma oficial 32, ante la administración local de recaudación que corresponda. Los anexos 1 y 2 deberán presentarse cuando se trate de la compensación de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado y el anexo 3 para compensaciones del Impuesto al Activo.

En los casos de que las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no provengan de la misma contribución por la cual están obligados a pagar, podrán compensar esos saldos cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo, excepto el causado por

operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Si se hubiera efectuado la compensación sin que existan saldos a favor, se causarán recargos que se determinarán sobre las cantidades compensadas indebidamente, que deberán actualizarse por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se realice el pago correspondiente.

No se compensarán las cantidades cuando se haya solicitado su devolución o cuando la obligación para devolverlas haya prescrito.

La compensación de oficio de las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales aunque la devolución se hubiera solicitado o no, contra los adeudos propios o por retención a terceros cuando hayan quedado firmes por cualquier causa. Teniendo la autoridad fiscal la obligación de notificar personalmente al contribuyente la resolución que la determine. Con este tipo de compensación el fisco asegura que el pago que recibió indebidamente sea canalizado para cubrir el monto de otras contribuciones presentes o futuras que el contribuyente tenga o llegue a tener a su cargo.

En el caso de que la compensación se lleve a cabo y posteriormente se encuentre que dicha compensación no debía de haber procedido, el contribuyente deberá enterar el monto de la compensación indebida actualizándola desde el mes en que se haya compensado

indebidamente. hasta el mes en que se efectúe el pago de la misma y de los recargos que se hayan generado. Para calcular la cantidad correspondiente a los recargos se atenderá a lo dispuesto en el artículo 21 del mencionado código que al respecto establece que a las cantidades actualizadas de lo compensado debe agregarse lo que resulte de sumar la tasa aplicable a cada uno de los meses comprendidos en el periodo que abarca desde que se compensó indebidamente hasta que se realizó el pago, dicha tasa se obtiene incrementando en un 50% la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Cabe hacer mención que de acuerdo al precepto anterior, los recargos si podrán causarse por fracciones de mes.

3.1.2 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

En el Capítulo II denominado *De los derechos y obligaciones de los contribuyentes*, la Sección Primera titulada *Del pago y de la compensación de contribuciones*, en su artículo 13 establece que cuando en el contribuyente realice la compensación total o parcial de cantidades a su favor derivadas de una misma contribución, deberá hacerlo ante la autoridad recaudadora que corresponda. Si después de efectuada la compensación sigue teniendo saldo a su favor puede continuar aplicándolo el en pagos futuros.

En el Reglamento, al igual que en el Código se impone el requisito de que las cantidades a compensar provengan del mismo tipo de contribuciones. El trámite necesario para efectuar la compensación debe

realizarse ante la autoridad recaudadora ante la que deban enterarse dichas contribuciones. Si una vez efectuado el trámite de compensación el contribuyente sigue teniendo saldo a su favor, puede seguir compensando contra contribuciones iguales que tenga que ir pagando en ocasiones posteriores hasta extinguir dicho saldo.

3.1.3 LEY DEL SERVICIO DE TESORERIA DE LA FEDERACION

El Título Quinto, *De la compensación de adeudos*, Capítulo Unico de dicho ordenamiento señala que la Tesorería, por conducto de las oficinas recaudadoras de la Secretaría, será la encargada de operar la compensación de créditos recíprocos entre la Federación y los contribuyentes, la cual se efectuará en la forma y términos que se establezcan en las disposiciones que han sido objeto de estudio del presente capítulo.

CAPITULO IV. COMPENSACION ESPECIAL

4.1 ANTECEDENTES

4.1.1 LEGISLACION FISCAL DE 1936

En el año de 1936 se publicaron diversos preceptos legales, entre ellos la Ley de Justicia Fiscal y el Presupuesto de Egresos para dicho año y otras leyes con carácter fiscal específicas a los diferentes tipos de impuestos que se recaudaban en esa época, sin embargo en ninguno de estos ordenamientos legales se mencionan cuestiones relacionadas con la compensación de impuestos, derechos o aprovechamientos, ni existe norma alguna que regule los pagos que los contribuyentes hubieran realizado en forma indebida.

4.1.2 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938

En el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del 15 de diciembre de 1938, no se hace alusión al pago bajo protesta como una forma de extinguir las obligaciones fiscales, sino se considera como una garantía.

En el Código Fiscal de la Federación de 1939 publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1938, en el Capítulo III De la extinción de los créditos fiscales en la Sección

Primera, Del pago, establece que no procederá la devolución de cantidades pagadas en cantidades mayor de la debida cuando el interesado no reclamare, dentro de los términos legales la resolución en que se determine en cantidad líquida el crédito fiscal, cuando las estampillas se cancelaren indebidamente por el mismo contribuyente, en el caso de los impuestos que así se causaran.

Para que procediera la devolución de cantidades pagadas en mayor cantidad de la debida era necesario que hubiera gestión de la parte interesada, que la acción para reclamar la devolución subsistiera, que si se trataba de ingresos correspondientes a ejercicios fiscales anteriores, existiera partida que reportara la erogación en el Presupuesto de Egresos en el Ramo de Deuda Pública y saldo disponible para tal finalidad, que se dictara acuerdo escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o se pronunciara sentencia de autoridad competente y ésta causara ejecutoria, es decir que el Estado, a través de las autoridades a que corresponda, reconociera el adeudo que tenía con el contribuyente.

La Sección Segunda del mismo Capítulo denominada De la compensación señala que la única forma en que procede la compensación cuando se trate de obligaciones fiscales de personas de derecho privado o establecimientos públicos y de créditos que éstas tengan a su favor en contra del Erario Federal, siempre que dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de una misma ley tributaria. Estableciendo además que dichos créditos deberán reunir en lo que fuere aplicable, las condiciones exigidas por el Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, se puede decir que de alguna forma se aplicaba supletoriamente el Código Civil como pilar de la estructura del derecho privado.

Como se observa en el precepto mencionado, desde las primeras ocasiones en que se regula la compensación entre el Estado y los contribuyentes, se establece que para poder compensar las cantidades éstas deberán provenir de un mismo tipo de tributo, requisito que ha prevalecido hasta la legislación vigente.

4.1.3 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967

En el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del martes 27 de diciembre de 1966 respecto al Código Fiscal de la Federación de 1967 se menciona lo siguiente:

" ... Expuestas las bases, propósitos generales y las razones que justifican al proyecto, es conveniente destacar las más importantes reformas introducidas con la mira de proteger la seguridad jurídica del contribuyente, facilitar los procedimientos administrativos para el cumplimiento de sus obligaciones y precisar con claridad y certeza las facultades atribuidas a las autoridades hacendarias.

... Del mismo modo se establecen las normas que regulan la obligación del fisco federal, de devolver las cantidades que indebidamente le

hubieran sido pagadas el deber de cubrir intereses al 9% anual si no efectúa oportunamente la devolución.

Se amplía el criterio en el caso de las compensaciones de impuestos, permitiendo que éstas puedan operar, aún cuando los créditos o deudas provengan de la aplicación de diversas leyes tributarias, naturalmente, siempre que se satisfagan los demás requisitos legalmente establecidos."

En dicha sesión se expone como fundamento para la reforma del código anterior los cambios que en más de un cuarto de siglo sufrió el país y la modificación de las necesidades de ese entonces, dentro de las reformas a favor del contribuyente se encuentra el pago de intereses que debe realizar el fisco si no entera las cantidades recibidas indebidamente y la introducción de la compensación de cantidades provenientes de diferentes contribuciones.

En el Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967 se publicó el Código Fiscal de la Federación del referido año y al respecto dispuso:

"ART. 25.- Podrá hacerse el pago de créditos fiscales "bajo protesta" cuando la persona, que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

Las autoridades, a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado, previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectuó bajo protesta.

La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte, resultare la procedencia del pago.

ART. 26.- El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente, conforme a las reglas que siguen:

Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o dé las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente:

Tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos;

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

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

En el citado artículo 25 se establece por primera vez el "pago bajo protesta" como una forma en que el contribuyente puede solicitar la devolución de cantidades que el fisco le haya cobrado en forma indebida, aunque el mismo aclara que la realización del pago no implica su consentimiento y exige que en forma expresa al momento de efectuar el pago el interesado especifique que está pagando de manera inconforme o lo haga por

escrito ante la oficina receptora o ante la Secretaría de Hacienda, además si el contribuyente, a pesar de haber expresado la inconformidad, no promueve los medios de defensa el pago se considera definitivo o cuando éstos no sean aceptados o se concluya que los pagos se enteraron conforme a derecho.

El artículo posterior establece algunas reglas para la devolución de cantidades pagadas indebidamente, el crédito deberá provenir de una resolución emitida por la autoridad competente donde se determine, se liquide o se den las bases para su liquidación, la devolución procederá hasta que dicha resolución quede sin efectos y se devolverán cantidades pagadas indebidamente a aquellos sujetos que las hubieren enterado efectivamente.

En el Artículo 27 se establecen como requisitos para la devolución de las cantidades en cuestión el Acuerdo dictado por la Secretaría de Hacienda, que no se haya extinguido el derecho a solicitarla y que el fisco tenga cantidades disponibles para dichos efectos, de no ser así que el Ejecutivo Federal promueva la autorización del crédito, estos requisitos se conservan del Código de 1939 exceptuado el de la solicitud expresa del interesado, en virtud del surgimiento de la figura "pago bajo protesta".

Por último el precepto en cuestión introduce como parte medular en cuanto a beneficios otorgados al contribuyente, el pago de intereses que el fisco tendría la obligación de enterar al causante en el caso de exceder el plazo establecido para la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

4.1.4 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1983

En el Diario de Debates de la Cámara de Diputados del 9 de diciembre de 1982 respecto al Código Fiscal de la Federación de 1983 se menciona lo siguiente:

"Con la finalidad de adecuar el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, a las propuestas de reformas a los diversos ordenamientos de carácter fiscal que se hacen en la presente iniciativa, se someten a la consideración de esta H. Cámara de Diputados, las siguientes reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación a que se hace referencia. ...

... En casos en que el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes, se propone que la tasa aplicable sea la misma que se aplica a los contribuyentes para el pago de recargos que se generan cuando no cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo determinado. También se propone que cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa y obtenga resolución que le sea favorable, pueda compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier otro

impuesto a su cargo o que deba enterar como retenedor. ..."

En este proyecto de reforma al Código Fiscal es la primera vez que se trata el tema de que sean devueltas las cantidades pagadas indebidamente más los intereses que deben calcularse de la misma forma en que se determina el monto de los recargos en términos del artículo 21 del mismo ordenamiento que establece que para tal fin debe aplicarse al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo comprendido entre el día en que se debió haber pagado y la fecha en la que se pagó la tasa que resulte de sumar las aplicables a cada mes que se encuentre comprendido en dicho periodo, la mencionada tasa se obtiene incrementando en un 50% a la que mediante Ley fije en forma anual el Congreso de la Unión. Aunada a esta propuesta también se pone a consideración de la Cámara la opción de compensar los créditos que tenga el contribuyente provenientes de la obtención de una resolución favorable por haber impugnado una contribución de la cual realizó el pago que considera indebido, una cuestión muy interesante de la propuesta citada es que se toma en cuenta para la realización de la compensación antes mencionada.

Cabe hacer mención que en la Cámara citada anteriormente, el día 23 del mismo mes y año, en el debate de la iniciativa de reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación en comento, el Diputado Juan López Martínez hizo la siguiente propuesta:

"... Precisamente en el Artículo 22 , en su quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en relación de que el proyecto de Decreto se aumentó en

la Comisión el mencionado párrafo. dice: En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de 250% de la cantidad de que se trate. Esto nos deja entrever, más que nada, en el aspecto técnico. un golpe de psicología fiscal, como tratando de poner un tope a lo que el contribuyente paga en exceso o paga por un error al fisco, y que en el momento en que este contribuyente trate de recuperar ese dinero. se le ponga un tope, verdad, y decirle, nada más te pago hasta el 250% de intereses.

Para la Fracción Parlamentaria Demócrata, preocupa precisamente este tope, verdad, de que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de 250% de la cantidad de que se trate. ...

...Señor Presidente, señores secretarios, solicito, ...se sirva poner a consideración de esta H. Asamblea la modificación que proponemos al Artículo 22 en su quinto párrafo ... y que, de aceptarse esta modificación, quedaría como sigue:

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal tendrán un tope porcentual, sino que los intereses a cargo del fisco federal se causarán por cada mes o fracción que transcurra.

Este es el cambio que proponemos y que esperamos que sea considerado, aunque sean unas insignificancias, como lo es el que el I.V.A. se expresa claramente en el producto que se consume o que se compra, también de esta manera, como mera psicología fiscal, pensarán por qué se ponen topes, debido ser también no deben existir topes en los excesos que se pagan o de los intereses a cargo del fisco vengán claramente a redundar y ponerse en claro de que transcurra el tiempo que sea, así el fisco pagará esos intereses por el reclamo del exceso del pago de cualquier interés fiscal."

No está por demás mencionar que dicha propuesta fue negada, sin embargo sirve como argumento a favor de la legislación vigente que ya no establece un tope a los intereses que el fisco deba pagar al contribuyente, lo que constituye una gran ventaja.

En el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1983 se publica el Código Fiscal de la Federación que sustituye al ordenamiento de 1967, que en el artículo 22 dispone:

"ART. 22.- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que proceden de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición

del interesado. 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 de su ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrán solicitar la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

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

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtengan resolución firme que le sea favorable total o

parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 de este código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

En estos casos el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses contra cualquier impuesto, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. ..."

El artículo anterior establece como obligación de las autoridades fiscales la devolución de cantidades pagadas por los contribuyentes en forma indebida, que podrá ser de oficio o a petición del causante. Si la contribución es de aquellas que se recaudan por retención, la solicitud de devolución deberá realizarla el retenedor y las cantidades se deberán devolver directamente al contribuyente. Si se trata de contribuciones que se calculen por ejercicios, solamente puede solicitar la devolución la persona que la haya presentado la declaración correspondiente a dicho ejercicio, se exceptúa de lo anterior a quienes hayan solicitado la mencionada devolución en cumplimiento de una resolución o de una sentencia que hayan quedado firmes.

Si el pago se realizó por requerimiento de alguna autoridad, la devolución procederá cuando dicho requerimiento quedare sin efectos. Sin embargo, la devolución solicitada por errores aritméticos podrá

solicitarse siempre que no haya operado la prescripción de los saldos a favor.

En los casos en que los contribuyentes que deben pagar un impuesto que consideran indebido y de todas formas realizan el pago, pero se inconforman recurriendo a los medios legales correspondientes, o sea impugnan dicha resolución y el fallo que se dicta al respecto les favorece, el fisco tendrá la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente, las cuales deberá actualizar aplicando el factor que se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre dicho índice del mes anterior al más antiguo del mencionado periodo, así como los intereses que éstas hayan generado desde que se hizo dicho pago. Es importante señalar que las devoluciones no pueden actualizarse por fracciones de mes. El pago de esos intereses constituye un beneficio para el contribuyente, pues de lo contrario el fisco solamente debería pagar intereses en el caso de que hubieren transcurrido los cuatro meses posteriores a la solicitud de la devolución, además ofrece al contribuyente la opción de compensar dichos saldos a favor, únicamente cuando el motivo de recurrir a las autoridades competentes haya sido el desconocimiento del saldo a favor del causante por parte de la autoridad fiscal.

Por último, en lo que concierne al tema de estudio, el citado precepto establece que el contribuyente tiene la opción de solicitar la devolución de las cantidades actualizadas más las que se hayan generado por concepto de intereses o solicitar que dichas cantidades sean compensadas a su favor, esta compensación se encuentra revestida de características muy particulares, ya que se puede compensar contra cualquier tipo de impuesto lo

que no ocurre con la compensación señalada en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que debe compensarse contra el mismo tipo de impuesto, lo que constituye una gran ventaja para el contribuyente, porque en la compensación normal aunque tenga un saldo a su favor no puede disponer de él para cumplir con otras obligaciones fiscales que tenga a su cargo. Otra ventaja para el contribuyente es que puede hacer efectiva la compensación en el momento que así lo manifieste sin que tenga que mediar algún otro requisito, mientras no lo utilice, su crédito a favor sigue vigente y éste se encuentra en la facultad de decidir cuando lo ocupará pudiendo planear el modo en que distribuirá sus ingresos.

4.2 LA COMPENSACION ESPECIAL

4.2.1 EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE

Una vez analizados los preceptos legales que sirven de antecedente al Código Fiscal de la Federación vigente en cuanto se refiere a la compensación, se procederá a la revisión de los elementos que conforman a la figura que se pretende denominar Compensación Especial prevista en el quinto párrafo del artículo 22 de dicho ordenamiento.

En primer lugar el contribuyente debe haber realizado un pago de una determinada contribución no importando si el mismo realizó la determinación o ésta fue efectuada por la autoridad fiscal.

Como segundo elemento, el contribuyente debe interponer los medios de defensa que le asistan de conformidad con la ley, en el tiempo que ésta les establezca, dicha impugnación la deberá efectuar por considerar que el mencionado pago no es correcto.

En tercer término debe obtener una resolución que le favorezca, es decir una vez que ha interpuesto el recurso correspondiente, la sentencia o resolución que haya emitido la autoridad ante la que se acudió deberá beneficiar al contribuyente. No es necesario que le favorezca totalmente dicha resolución, puede beneficiarlo en forma parcial.

Un cuarto elemento lo constituye el derecho que le asiste al contribuyente para que el fisco le devuelva las cantidades reclamadas debidamente actualizadas más el pago de los intereses correspondientes que se calcularán con una tasa igual a la prevista para los recargos que se determina de la siguiente manera: se aplicará a las cantidades actualizadas la tasa que resulte de sumar las aplicables a cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de dichas cantidades y para establecer la tasa correspondiente a cada uno de los meses se aumentará en un 50% a la que por ley fije anualmente el Congreso de la Unión. Cabe hacer mención que las cantidades se actualizarán desde que se llevó a cabo el pago, hasta que se hayan regresado al contribuyente, aplicando la devolución a los intereses primero y a dichas cantidades después.

Para efectos de este análisis, el quinto elemento resulta de mayor importancia, ya que se refiere al tema de estudio del presente capítulo y se conforma por la opción que tiene el contribuyente de solicitar que

las autoridades fiscales en lugar de devolverle las cantidades que le adeude - considerando también los intereses-, se las compense en contra de cualquier tipo de contribuciones que éste tenga o pueda tener a su cargo o que tenga la obligación de retener, siempre y cuando se paguen por medio de declaración. Imponiendo para tal efecto la restricción de que si se trata de contribuciones con una finalidad específica, solamente se podrá compensar contra ese tipo de contribuciones.

Es importante señalar que se incrementa notoriamente el monto de las cantidades a que se refiere este párrafo del artículo 22, porque se elevan las cantidades en primer lugar por que la cantidad que se pagó indebidamente debe actualizarse, lo que significa que no se devolverá o compensará según sea el caso la simple cantidad que se pagó más de la cuenta y en segundo lugar, por que se tendrán que pagar intereses basándose en la tasa utilizada para los recargos, resultando una cantidad superior a la que se obtendría si solamente se solicitara la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y esta devolución sea reconocida por el fisco.

Cabe hacer mención que en el precepto vigente es el primero en el que se trata de la actualización de las cantidades pagadas indebidamente, cuestión que como ya se dijo incrementa considerablemente el monto de lo que se cobraría.

4.3 NECESIDAD DE SU MODIFICACION

Es importante que el beneficio que obtiene el contribuyente que se señala en el quinto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, sea considerado como una figura a parte, que se contemple como una figura autónoma (que no significa lo mismo que aislada), que sea prevista por un precepto legal diferente al que encuadra a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente (artículo 22), ya que sus características como se ha señalado son especiales, por lo tanto es objeto del presente trabajo proponer el texto que regule a la "Compensación Especial":

ARTICULO 22-A.- En el caso de que un contribuyente haya realizado un pago que consideró indebido, hubiese interpuesto los medios de defensa que le asistan, la resolución obtenida le sea favorable y opte por compensar las cantidades que tenga a su favor, que serán iguales a las que el fisco tiene la obligación de devolver en términos de lo dispuesto por el quinto párrafo del artículo anterior, operará la Compensación Especial.

El contribuyente a cuyo favor haya operado la Compensación Especial podrá utilizarla contra cualquier tipo de contribución que tenga a su cargo, ya sea

presente o futura y se pague o no mediante declaración.

Además, en cualquier momento el contribuyente podrá solicitar la devolución de las cantidades que siga teniendo a su favor una vez efectuada dicha compensación."

CAPITULO V. CONCLUSIONES

- 1.- La obligación tributaria es un vínculo jurídico por medio del cual el Estado tiene la facultad de exigir a la persona que se coloque en un presupuesto previsto en la ley el pago de una prestación de dar, hacer, abstenerse o tolerar.
- 2.- El sujeto activo de la obligación tributaria está representado por el Estado conformado por la Federación, sus Estados miembros, por el Distrito Federal, por los Municipios y Organismos Descentralizados.
- 3.- La facultad a cargo del Estado como sujeto activo de la obligación tributaria de llevar a cabo el cobro de las contribuciones generadas por el sujeto pasivo, se traduce en una obligación ya que no interviene la voluntad del Estado para decidir si se cobran o no las contribuciones, desde el momento en que se haya colocado el contribuyente en el supuesto previsto por la ley la autoridad tiene el deber de realizar las gestiones conducentes para obtener los importes correspondientes.
- 4.- El sujeto pasivo de la obligación fiscal es toda aquella persona física o colectiva nacional o extranjera que tiene el deber de efectuar el pago de las obligaciones que haya generado, ya sea directa o indirectamente. Es importante señalar que dentro de estos supuestos también puede colocarse la Federación a través de las Entidades Federativas, el Distrito Federal, los Municipios o los Organismos Descentralizados.

Existen dos tipos de sujeto pasivo: el sujeto pasivo principal, que es aquella persona que realiza directamente el acto previsto por las leyes fiscales y el sujeto pasivo por adeudo ajeno, que son aquellas personas que aunque no realizaron la acción sancionada en la legislación tributaria se encuentran revestidos de características especiales que les imponen el deber de efectuar los pagos de determinadas contribuciones.

- 5.- La obligación tributaria nace desde el momento en que la persona realice el acto u omisión previsto en la legislación fiscal, a partir de ese instante la autoridad tributaria tendrá la obligación de llevar a cabo todos los pasos necesarios para obtener como resultado el cobro de la contribución que se generó y el causante tendrá el deber de cumplir con el pago que corresponda a la contribución a que dio origen.
- 6.- En cuanto al hecho generador de la obligación existen diversas opiniones de autores que lo utilizan indistintamente como sinónimo de hecho imponible, sin embargo se considera que existe una diferencia entre ambos, ya que el hecho generador es la materialización en el mundo real del enunciado establecido en el derecho sustantivo; en cambio el hecho imponible es el enunciado previsto en el ordenamiento legal, es la hipótesis que al realizarse corresponde al nacimiento de una determinada contribución.
- 7.- La determinación de una obligación fiscal es el paso siguiente al nacimiento de la misma, por medio de ella la autoridad fiscal, el causante o ambos podrán establecer el monto líquido (cuantificable en dinero) de dicha contribución, a partir de este momento nace el crédito fiscal. Es importante mencionar que sin la determinación de la obligación tributaria en cantidad

líquida no puede proceder el pago de la misma.

- 8.- Una vez establecida la cantidad líquida que deberá pagar el contribuyente al fisco, ésta se vuelve exigible facultando a la autoridad para recaudarla dentro de los plazos establecidos en la ley para tal propósito.
- 9.- Si dentro de los términos fijados para el cobro de las contribuciones éstas no son enteradas al fisco, la autoridad tributaria impondrá las sanciones correspondientes traducidas en el pago de multas y/o recargos, en los casos en que los causantes continúen sin efectuar los pagos, procederá la instauración del Procedimiento Administrativo de Ejecución que es un medio de coacción con que cuenta el fisco para asegurar el pago de las contribuciones que se le adeuden, cobrando además al contribuyente los gastos de ejecución que se hayan erogado, puesto que si el sujeto pasivo hubiera enterado las cantidades correspondientes en los plazos señalados no se hubieran realizado dichos gastos que también implican un desperdicio de tiempo y recursos.
- 10.- En cuanto a las formas de extinguir la obligación tributaria se tiene como la más común al pago que no sólo se considera como la entrega de dinero, ya que dependerá del objeto de la obligación de que se trate lo que se deberá realizar, omitir, tolerar o entregar. Además deberá pagarse en la forma en que establezcan las leyes considerando el pago satisfecho hasta que se realice la última de las parcialidades según sea el caso.

El pago para que sea válido deberá ser enterado en la oficina administrativa correspondiente y dentro de los términos que indica

la ley, considerándose satisfecho hasta que se hayan cubierto los adeudos generados por concepto de accesorios en los casos que corresponda.

11.- Existen además del pago diferentes formas de extinguir las obligaciones como son la compensación, la condonación, la prescripción, la caducidad y la cancelación.

a) La compensación es una figura que surge del Derecho Civil, en ella dos personas son a un tiempo acreedores y deudores recíprocos, tiene la finalidad de simplificar los pagos (ya que no es necesario efectuarlos) y otorgar a las partes la seguridad jurídica de que las deudas de las que son acreedores están garantizadas.

b) La condonación es una facultad del Ejecutivo Federal, por medio de la cual remite total o parcialmente los adeudos de determinados contribuyentes, con motivo del estado de contingencia en que se encuentran una región del país o actividad económica determinadas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para condonar multas de manera discrecional apreciando las circunstancias del caso en concreto, si la autoridad competente responsable de condonar las multas al realizar la valoración de las circunstancias concluye que la imposición de dichas sanciones no es adecuada, tiene la capacidad de condonarlas, esta facultad discrecional debería no serlo y estar regulada la condonación de multas, al igual que la condonación de contribuciones, mediante disposiciones de carácter general, ya que no es justo que si dos o más personas se encuentran en igualdad de

circunstancias a una se le condonen las multas y a otras no.

- c) La prescripción como forma de extinguir las obligaciones fiscales opera de dos formas a favor del contribuyente y a favor del Estado. Prescriben a favor del contribuyente los tributos que el fisco no haya cobrado en un lapso que comprende desde que se puede exigir la obligación hasta que hayan transcurrido 5 años sin que medie requerimiento de pago por parte de la autoridad fiscal.

Prescriben a favor del Estado las cantidades cuya devolución no fue solicitada en el término de 5 años a partir de la fecha en que pudieron ser devueltas.

- d) La caducidad es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales establecida en las leyes fiscales, para determinar las contribuciones o sus accesorios y las sanciones previstas en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias.
- e) Por último la cancelación también puede considerarse como una forma de extinción de la obligación tributaria, ya que por incosteabilidad en el cobro de un crédito fiscal o por insolvencia de los deudores, se cancelarán dichos créditos, lo que no constituye una liberación de dichos pagos, sin embargo si a partir del momento de la cancelación la autoridad fiscal no realiza ningún acto tendiente a la recuperación de las cantidades mencionadas durante un periodo de 5 años, estas obligaciones habrán prescrito en favor del contribuyente.

12.- El pago de las compensaciones que se efectuaron en forma indebida no debería requerirse al contribuyente, ya que existe una autoridad responsable de analizar en qué casos procede la compensación y en cuáles no, por lo tanto una vez llevada a cabo se supone que dicha autoridad verificó que fuera correcta no teniendo porque existir la compensación indebida.

Una vez que opera la compensación y el contribuyente sigue contando con un saldo a su favor, éste debería estar a disposición del mismo y poder así estar en la posibilidad de seguir optando por compensarlo o solicitar su devolución, en virtud de que dichas cantidades con el transcurso del tiempo van generando intereses, intereses que si el fisco retiene el dinero, el contribuyente no obtiene.

13.- A partir de la Legislación Fiscal de 1967 se introduce el beneficio para el contribuyente de poder impugnar los cobros de tributos que se considerasen indebidos incluyendo además el pago que debería realizar el fisco del 9% en el caso de no enterar las devoluciones en los términos fijados en la ley.

14.- En el Código Fiscal de la Federación actual se contempla la actualización de las contribuciones que fueron pagadas indebidamente al fisco, cuestión que incrementa significativamente el monto de lo que se va a cobrar o a compensar, puesto que en las legislaciones fiscales anteriores sólo se mencionaba la devolución de las cantidades enteradas en exceso.

15.- El objetivo de la Compensación Especial sería que se declare en el

momento de emitir la resolución a favor del contribuyente que ésta ha operado en su beneficio y que por lo tanto la autoridad competente tiene la obligación de compensar el total de las cantidades que se hayan pagado en exceso, obviamente debidamente actualizadas como lo indica el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, más los recargos que se hayan generado conforme al artículo 21 del mismo ordenamiento. No impidiendo lo anterior que el contribuyente opte por la solicitud de la devolución de dichas cantidades.

Además la Compensación Especial sería oponible ante cualquier tipo de contribución, debido a que se trata de créditos recíprocos que el contribuyente y el Estado tienen, facultando al contribuyente para compensar créditos que en el futuro tuviera con el fisco.

16.-El contribuyente tendría la opción de solicitar la devolución de las cantidades que le hubiesen quedado después de haber operado la Compensación Especial o seguirlas compensando, porque sigue siendo su dinero y si la autoridad lo tiene físicamente, para él no está produciendo intereses.

17.- Por último como se dijo anteriormente, si el contribuyente y el Estado son acreedores y deudores recíprocos no tiene porque existir un obstáculo que impida al contribuyente compensar contra adeudos que no se paguen mediante declaración, porque se paguen de la forma que sea son adeudos a su cargo y se encuentra en la posibilidad de hacer efectiva la facultad que facilita los pagos y evita realizar las acciones tendientes al cobro de los mismos.

BIBLIOGRAFIA

ANALISIS JURIDICO DEL HECHO IMPONIBLE.- SAINS DE BUJANDA, FERNANDO. REVISTA DE DERECHO FINANCIERO Y HACIENDA PUBLICA, VOLUMEN XV, NUMERO 60.

CIENCIA FINANCIERA Y DERECHO TRIBUTARIO.- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, COLECCION DE ESTUDIOS JURIDICOS, VOL. 1, 1981.

COMPENDIO DE DERECHO CIVIL: TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES.- ROGINA VILLEGAS, RAFAEL. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1986.

DERECHO ADMINISTRATIVO.- SERRA ROJAS, ANDRES. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1987.

DERECHO CIVIL MEXICANO.- ROGINA VILLEGAS, RAFAEL. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1985.

DERECHO FINANCIERO MEXICANO.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1982.

DERECHO FISCAL.- ARRIJOA VIZCAINO, ADOLFO. EDITORIAL THEMIS, PRIMERA EDICION, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1982.

DERECHO FISCAL.- PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. EDITORIAL PORRUA, TEXTOS UNIVERSITARIOS, 5a. EDICION, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1975.

DERECHO FISCAL.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. EDITORIAL HARLA, COLECCION TEXTOS JURIDICOS UNIVERSITARIOS, 2a. EDICION, DISTRITO FEDERAL, 1998.

DERECHO FISCAL MEXICANO.- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. IMPRESOS SELECTOS. SEGUNDA EDICION, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1962.

DERECHO FISCAL MEXICANO.- SANCHEZ LEON, GREGORIO. CARDENAS EDITOTOR Y DISTRIBUIDOR, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1991.

ELEMENTOS DE DERECHO CIVIL.- DE PINA, RAFAEL. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1989.

ENSAYO DE DERECHO FISCAL MEXICANO.- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. 19 HUMBOLDT 3-14, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1953.

INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI, 1979.

MANUAL DE DERECHO FISCAL.- PERULLES BASSAS, JUAN JOSE. LIBRERIA BOSCH, BARCELONA, ESPAÑA, 1961.

NOCIONES DE DERECHO FISCAL.- SANCHEZ PIÑA, JOSE DE JESUS. EDITORIAL PAC, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1984.

SINTESIS DE LA TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES.- RODRIGUEZ LAZO, CARLOS. EDITORIAL NASCIMENTO, CHILE, 1937.

TEORIA GENERAL DE LAS CONTRIBUCIONES.- RODRIGUEZ MEJIA, GREGORIO. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1994.

TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES.- GUTIERREZ Y GONZALEZ, ERNESTO. EDITORIAL PORRUA, MEXICO, DISTRITO FEDERAL, 1995.

TRATADO DE LAS OBLIGACIONES.- POTHIER, R.J. IMPRENTA FIDEL GIRO
CORTES, 212 BIS, BARCELONA, ESPAÑA, 1978.

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION

31 DE DICIEMBRE DE 1935

30 DE DICIEMBRE DE 1938

19 DE ENERO DE 1967

28 DE DICIEMBRE DE 1983

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

REGLAMENTO INTERIOR

LEY DEL SERVICIO DE TESORERIA DE LA FEDERACION

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA