

885209

14



UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO

"EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO"

FACULTAD DE DERECHO

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

LA OBLIGACIÓN FISCAL Y SUS FORMAS DE EXTINCIÓN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:

KARLA ALEJANDRA PÉREZ CHOY

DIRIGIDA POR:

LIC. ESTEBAN MENDOZA CUEVAS



ACAPULCO, GRO. *2003*

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico el contenido de mi trabajo
NOMBRE: *Pérez Choy Karla Alejandra*
FECHA: *12/05/2003*
FIRMA: *[Firma]*

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

A



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

PAGINACIÓN DISCONTINUA

DEDICATORIA

A la Universidad Americana de Acapulco

A las autoridades y personal administrativo de
la Universidad Americana de Acapulco, especialmente
Dr. Mario Melgar Adalid, Patrono,
C.P. Israel Soberanis Noguea, Rector,
Mtra. Sonia Angélica Choy García, Directora de la Facultad de Derecho,

A todos mis maestros, con cariño, respeto y admiración

Gracias a Dios, a la vida
por permitirme dar cada uno de mis pasos

Con todo un sentimiento que no se puede expresar
para mis padres, gracias por ser mi mejor ejemplo
los amo

Gracias a mi hermano, Carlos
porque sin palabras sé que me apoyas
y te interesa lo que hago, pero sobre todo
porque en ti tengo a mi eterno compañero y amigo

A mi abuelo, que siempre está conmigo
te quiero mucho, nunca lo olvides

Ricardo, gracias por tu apoyo constante
pero aún más, gracias por estar conmigo
en todo momento

Quiero agradecer de manera especial a mi maestro
y asesor de tesis, Lic. Esteban Mendoza Cuevas
no sólo por su guía, sino también por su amistad

No puedo dejar de mencionar
al Lic. Gabriel González Rodríguez
su apoyo y consejos siempre los tengo presentes, mil gracias



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LA OBLIGACIÓN FISCAL Y SUS FORMAS DE EXTINCIÓN

Abreviaturas	I
Introducción	II

CAPÍTULO PRIMERO: OBLIGACIONES EN GENERAL

I. Los derechos reales y los derechos personales	1
II. Definiciones de la obligación	2
III. Análisis de los elementos de la obligación	4
1. Los sujetos	5
2. La relación jurídica	7
3. El objeto	9
IV. Hechos y actos jurídicos	12
1. Noción de los hechos jurídicos en general	12
2. Noción y clasificación de los hechos jurídicos (en sentido especial)	14
3. Noción y clasificación de los actos jurídicos	15
V. Fuentes de las obligaciones	19
1. El contrato	20
2. Declaración unilateral de la voluntad	23
3. El enriquecimiento ilegítimo	23
4. La gestión de negocios	24
5. Hechos ilícitos y la responsabilidad civil	25
VI. Modalidades de las obligaciones	27
1. La condición	28
2. El término o plazo	29
3. El modo o carga	31
VII. Extinción de las obligaciones	32
1. Primera Categoría	33
2. Segunda Categoría	34
3. Tercera Categoría	37

CAPÍTULO SEGUNDO: ACTO ADMINISTRATIVO

I. La Hacienda Pública	44
II. Concepto de acto administrativo	50
III. Elementos y requisitos del acto administrativo	52
IV. Caracteres del acto administrativo	56
V. Efectos del acto administrativo	59
VI. La notificación del acto administrativo	62

CAPITULO TERCERO: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. Artículo 31 fracción IV Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	72
II. Concepto de tributo o contribución	81

CAPÍTULO CUARTO: LA OBLIGACIÓN FISCAL

I. Concepto de obligación fiscal	91
II. Analogías y diferencias de la obligación fiscal y la obligación del derecho privado	98
III. Elementos que integran a la obligación fiscal	101
1. El sujeto activo	101
a) Federación	107
b) Entidades Federativas	111
c) Municipio	117
d) Distrito Federal	120
2. El particular como sujeto activo	122
3. El sujeto pasivo	124
4. El objeto	133
5. El vínculo jurídico	134
IV. Fases fundamentales de la obligación fiscal	135
1. Nacimiento de la obligación fiscal	136
2. Determinación de la obligación fiscal	139
3. Liquidación de la obligación fiscal	144
V. Exigibilidad de la obligación fiscal	146

CAPÍTULO QUINTO: FORMAS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

I. El pago	151
II. La compensación	163
III. La condonación	167
IV. La prescripción	169
V. La cancelación	175

CONCLUSIONES 179

Anexos	186
Fuentes de información	212



ABREVIATURAS

Ed.	editorial
Ibidem	lo mismo, página diferente
Idem	allí mismo
In extenso	con amplitud
Lato sensu	sentido amplio
Op cit	obra citada
p.	página
pp.	páginas
ss.	siguientes
supra	arriba, anteriormente
CFE	Comisión Federal de Electricidad
CAPAMA	Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Acapulco
Vid.	Véase
v. gr.	Por ejemplo

INTRODUCCIÓN

Al iniciar el presente trabajo de investigación, la meta principal es llevarla a un término de plena satisfacción personal que me permita obtener el grado de licenciada en derecho. Sin embargo, otro de los objetivos y no por ello menos importante, es aprender al paso en que se realiza el presente, uno de los temas que considero básico para aquellos a quienes nos apasiona el Derecho Fiscal, que es justamente *la obligación fiscal y sus formas de extinción*.

Sin embargo, la elección de dicho tema no fue tarea sencilla, para tomar la decisión analicé de manera general muchas cuestiones que por su importancia o resonancia actual me llamaban mucho la atención, algunas de ellas eran muy específicas, que requerían de antemano un conocimiento del Derecho Fiscal bastante profundo o especializado. Lo anterior me llevó a concluir que lo que yo deseaba era hacer un trabajo en el que pudiera dar aproximaciones explicativas de temas del derecho fiscal que son básicas para la comprensión de asuntos más especializados o técnicos dentro de esta rama de estudio del derecho, sin caer en actitudes que consideren a dichas explicaciones como absolutas o incuestionables. Por ello, en este trabajo de investigación, sólo pretendo aportar elementos de explicación de las formas de extinción de la obligación fiscal o contributiva, tema que aunque es fundamental para entender al Derecho Fiscal, es poco conocido y muy confundido, sobre todo por los contribuyentes. Pretendo entonces que, estos elementos constituyan una propuesta sujeta a discusión, a reflexión, a debate, y por supuesto a reestructuración durante el desarrollo de la investigación.

Antes de entrar a un panorama general de dicho tema, deseo expresar la emoción que me causa iniciar esta tesis, que significa un reto propio de hace mucho tiempo y que al fin ha llegado el momento de superarlo, y que sin lugar a dudas, constituirá, si no una tesis extraordinaria, sí un fiel reflejo de un gran esfuerzo (no sólo propio, también de mis padres y maestros, a quienes agradezco infinitamente

La obligación fiscal y sus formas de extinción

sus consejos, dedicación y sobretodo su experiencia compartida) por elaborar un trabajo de calidad que represente en buena medida mis conocimientos y capacidad de investigación.

En la redacción del presente trabajo, he procurado una estructura de lo general a lo particular, de ahí que inicie con el capítulo referente a las obligaciones en general a fin de dar un panorama de lo que se debe entender por obligaciones, ya que la obligación fiscal es sólo una especie de las obligaciones "en general". Dicho en otras palabras, el derecho fiscal requiere constantemente del soporte de conceptos, instituciones y procedimientos que toma de otras áreas del Derecho, por lo que el concepto de obligación fiscal no difiere sustancialmente del concepto general de la obligación jurídica. Prueba de ello es el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que señala la supletoriedad de las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emiten las autoridades fiscales constituye un particularismo propio del Derecho Fiscal, y a la vez un privilegio, porque les evita a las autoridades fiscales tener que estar demostrando constantemente sus actos. Sin embargo, dicha presunción no implica que las autoridades emitan sus actos en forma arbitraria, sino que éstos deben estar debidamente fundados y motivados, en acatamiento de la garantía de legalidad, consagrada en el artículo 16 constitucional a favor de los gobernados. Por tal motivo, he considerado relevante hacer un análisis del acto administrativo que involucre su concepto, elementos, requisitos, efectos y su notificación, pues en relación con la obligación fiscal, todo aquello que haga la autoridad en ejercicio de sus facultades, no es otra cosa que una serie de actos administrativos.

En el tercer capítulo se trata lo referente a la obligación tributaria, que constituye el deber constitucional de contribuir a sufragar el gasto público, el cual se prevé en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Mexicanos. En dicho precepto constitucional, se establece la exigencia de proporcionalidad y equidad, que se traduce en lo que algunos autores llaman "justicia distributiva", que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Por lo tanto, el precepto constitucional de referencia constituye el sustento jurídico de toda obligación fiscal.

Así, teniendo un panorama general de las obligaciones en materia común, del marco legal al que deben sujetarse los actos que emitan las autoridades y del deber constitucional de contribuir, se tienen los elementos básicos para iniciar el análisis de la obligación fiscal. Este estudio pretende dar una explicación sencilla, casi didáctica de los conceptos mínimos que se requieren para entender qué es la obligación fiscal y sus alcances dentro de la esfera jurídica de los contribuyentes. Saber cuándo se está frente a una verdadera obligación fiscal que reúna los requisitos legales y que puede ser exigido por la autoridad, es el objetivo principal del cuarto capítulo de este trabajo.

Y finalmente, el quinto capítulo trata de las formas de extinción de la obligación fiscal. Sobre el particular cabe mencionar que aun cuando existen diversos modos de extinguir la obligación fiscal, el más común y además normal es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones del Derecho Privado. Sin embargo, debe tenerse especial cuidado al pretender aplicar principios, conceptos y términos del Derecho Común en el Derecho Fiscal, y aún más tratándose de las formas de extinción de las obligaciones, pues existen medios de extinción como la condición resolutoria y la novación, que constituyen formas de extinción en el Derecho Privado, pero que no son aplicables en el Derecho Fiscal.

En conjunto, este trabajo sólo pretende dar un panorama básico de la obligación fiscal, fundado tanto en la ley como en la doctrina y la jurisprudencia, por lo que no es mi objetivo agotar los temas que se tratan en cada capítulo, ya que correría el riesgo de confundir en lugar de explicar la obligación fiscal, que es pilar del Derecho Fiscal y profundizar en su estudio es una tarea inagotable.

Capítulo Primero: OBLIGACIONES EN GENERAL

I. Los derechos reales y los derechos personales

Antes de iniciar el estudio de las obligaciones, tanto general como fiscal, es necesario determinar su ubicación dentro del Derecho, iniciando con la diferencia entre derecho real y derecho personal.

En ese sentido, debemos entender al *derecho real* como aquella facultad correspondiente a una persona sobre una cosa específica oponible a todo el mundo sin excepción, es decir, se trata de un derecho absoluto, extrapatrimonial, tal como el derecho a la vida, al libre tránsito, etc. Al respecto, el maestro Manuel Borja Soriano¹, sintetizando la teoría clásica sobre los derechos reales escribe: "Hay derecho real cuando una cosa se encuentra sometida completa o parcialmente al poder de una persona en virtud de una relación inmediata oponible a cualquiera otra persona".

En cambio, el *derecho personal* es una facultad de obtener o de exigir del deudor una prestación o abstención. La facultad supone que hay una relación entre el acreedor, quien recibe el nombre de sujeto activo y el deudor, llamado también sujeto pasivo. O sea, implica la posibilidad de que el sujeto activo obtenga algo del pasivo. Como puede observarse, a diferencia de los derechos reales, los derechos personales son relativos, pues solamente intervienen dos personas: el acreedor, sujeto activo, y el deudor, sujeto pasivo, además del objeto del derecho, que consisten en un hecho positivo o en una abstención.

¹ Borja Soriano, Manuel, *Teoría General de las Obligaciones*, 13ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994, p. 76.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Por esa razón, mientras que los derechos reales tienen por contenido el poder que el sujeto tiene sobre un bien, en los derechos personales se persigue la satisfacción que el deudor va a realizar en interés del acreedor.

En el Derecho Civil Mexicano encontramos a la obligación como una relación jurídica por el cual una persona (llamada deudor) queda sujeta respecto de otra (llamado acreedor) a la ejecución de una prestación determinada, positiva (dar o hacer) o negativa (abstención), susceptible de evaluación pecuniaria, es decir, de carácter patrimonial. Por lo tanto, se puede afirmar que las obligaciones pertenecen al campo de los derechos personales, toda vez que se trata de una relación jurídica entre personas determinadas o determinables (como se verá más adelante), acreedor y deudor, en donde la primera tiene la facultad de exigir solamente a su deudor o deudores, el dar, hacer o abstenerse, según lo pactado.

II. Definiciones de la obligación

En la vida cotidiana, la convivencia entre seres humanos crea nexos por virtud de los cuales unos hombres sienten la necesidad de realizar un servicio, dar un bien o abstenerse de hacer algo a favor de otra persona, la que a su vez se siente con derecho a beneficiarse de tal conducta. Este vínculo entre dos sujetos ha sido considerada por el Estado como digna de su protección en caso de que alguna de las partes no cumpla voluntariamente. Esta relación se llama *obligación*.

El uso de la expresión "obligación" alude pues, a la existencia de un vínculo jurídico que consiste en la necesidad de dar, hacer o no hacer algo. Las Instituciones de Justiniano rezan: "*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alucius solvendae rei secundum nostrae citatis iura*", lo que se traduce como: "la obligación es un vínculo de

derecho, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad". Luego Paulo precisa "*Obligationum substantia..., in eo consistit..., ut alium nobis obstringat ad dandum aliquid, vel faciendum, vel praestandum*", que quiere decir: "la sustancia de las obligaciones consiste..., en que constriña a otros a darnos, a hacernos o a prestamos algo". En esta caracterización de la *obligatio* emergen los rasgos típicos de la imagen impositiva del derecho. Para los romanos la *obligatio* es un vínculo, un estado de sometimiento o sujeción de una persona hacia otra u otros. De ahí que *obligare* signifique, desde el punto de vista etimológico "cegar", "sujetar a una persona"².

Los autores modernos, partiendo de los conceptos del Derecho Romano, han dado definiciones que no difieren mucho de aquéllos, debido a que éste fue penetrando poco a poco a los sistemas jurídicos contemporáneos gracias a que su derecho de obligaciones, era, sin duda, un conjunto de normas lógicas, fáciles y universales. Así, en la literatura jurídica abundan los autores, principalmente alemanes, que expresamente conciben a la obligación como la relación que existe entre el deudor y el acreedor.

Sin embargo, ante la innumerable gama de definiciones aportadas sobre lo que debe entenderse por "obligaciones", todas ellas aluden al objeto de la obligación, diciéndose que por virtud de ésta el deudor debe dar, hacer o no hacer, o en otros términos, ejecutar una prestación o someterse a una abstención. Unas definiciones ven el aspecto pasivo de la obligación refiriéndose al estado del deudor; otras ven el aspecto activo, el del acreedor, teniendo la facultad de exigir algo al deudor. En este sentido, es dable afirmar que la palabra obligación desde la perspectiva del sujeto activo toma el nombre de crédito o derecho

² *Ibidem*, p. 69.

personal, y del lado del sujeto pasivo, el de deuda u obligación en sentido restringido.

Considerando los elementos hasta ahora expuestos, debe entenderse a la obligación como *una relación jurídica en virtud de la cual un sujeto llamado acreedor, está facultado para exigir de otro sujeto denominado deudor, una prestación o una abstención.*

En este sentido, el maestro Manuel Borja Soriano, adopta la siguiente definición: *"Obligación es la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor"*³.

Sin embargo, el acreedor también es obligado en cuanto que tiene el deber de liberar a su deudor del vínculo jurídico que los une, una vez que éste ha dado cumplimiento con lo que le corresponde.

III. Análisis de los elementos de la obligación

Según la anterior definición, son tres los elementos de la obligación: los sujetos o personas que intervienen en ellas; la relación o vínculo, es decir, la liga jurídica que se establece entre deudor y acreedor, y el objeto, o sea la cosa o hecho materia de la misma.

Cabe mencionar, que el maestro Rafael Rojina Villegas, sostiene que los sujetos (deudor y acreedor) constituyen en sí parte del vínculo jurídico, por lo que éstos son más bien elementos de dicha relación y no de la obligación misma, pero reconoce que ésta última no podría explicarse sin mencionar al acreedor, ya que la obligación es

³ *Ibidem* p. 71

correlativa, de ahí que considere a los sujetos, tanto deudor (pasivo) como acreedor (activo), al hacer el análisis de los elementos que constituyen la obligación⁴.

1. Los sujetos

El elemento personal o subjetivo, como ya se dijo en párrafos anteriores, está constituido por dos sujetos: uno pasivo o deudor y otro activo o acreedor. Ambos, dan sustento a la relación jurídica.

Son imprescindibles en la obligación, por cuanto que toda obligación es deber jurídico de alguien, y todo deber supone correlativamente una facultad que se presentará como derecho de un sujeto.

Tanto el acreedor (sujeto activo) o el deudor (sujeto pasivo), pueden ser uno (singulares) o varios (plurales). Es decir, existe la posibilidad que en una obligación haya pluralidad de acreedores y deudores, o dicho en otros términos, tanto sujeto activo como pasivo pueden estar constituidos por uno o varios individuos⁵.

Asimismo, pueden ser sujetos de obligaciones, las personas físicas y jurídicas (el Estado, un consorcio de co-propietarios, una sociedad anónima, sociedad civil, las asociaciones y fundaciones debidamente autorizadas). Por ejemplo, Juan contrata con Banca Continental S.A. un crédito para la compra de un vehículo, en el cual se establece que Banca Continental S.A. debe dar a Juan "X" cantidad de dinero en pesos y que Juan debe cubrir tanto la cantidad original como los intereses pactados. En este somero ejemplo se advierte la posibilidad

⁴ Cfr., Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones*, 17ª ed., editorial Porrúa, México, 1991, p. 9.

⁵ Azúa Reyes, Sergio T., *Teoría General de las Obligaciones*, 3ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2000, p. 39.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

de contraer obligaciones entre personas físicas y morales (o también llamadas jurídicas por algunos autores). Aunque no se debe descartar la posibilidad de que en un momento dado, la obligación nazca entre personas morales únicamente. Todos estos supuestos, en realidad no son raros ni aislados, sino al contrario, son fácilmente palpables en la vida cotidiana.

Requisitos que deben reunir:

- a. Tener capacidad de derecho o de goce.
- b. Ser determinados o determinables. Los sujetos al momento de formarse la obligación tiene que ser determinado en forma cierta o determinable antes del pago, pues nada impide que técnicamente un deudor o un acreedor sea indeterminado, basta que haya en el momento de ejecutarse la obligación quien exija o efectúe el cumplimiento de ella y, por consiguiente, que el acreedor sea determinable al vencimiento de la obligación⁶. Es decir, los sujetos de una obligación pueden ser determinados o indeterminados (que se ignore quienes son). Por ejemplo, si he emitido un título al portador, es claro que soy deudor, pero no siempre puedo saber quien es mi acreedor, pues lo será cualquiera que tenga legítimamente el documento (en este caso es indeterminado el acreedor); otro ejemplo puede ser el caso del arrendamiento, en donde el dueño de la casa en donde vivo como arrendatario muere, es claro que soy deudora de la renta a favor de quienes sean sus herederos, pero los aún no sé quienes

⁶ Casos de indeterminación: 1. Compra de bienes en subasta a comisión, no se sabe quién es el comprador real, vencido el plazo el comprador a comisión será el deudor. 2. Al momento de formarse la obligaciones la persona no existe (personas por nacer, fundaciones). 3. Los títulos al portador, las promesas de recompensas, las herencias en suspenso, las ofertas al público, etc.

son éstos. Aunque menos común, también es posible el caso de que el deudor sea indeterminado, como sucedería en el último ejemplo, ya que mis acreedores (a quienes debo la renta de la casa), a su vez son mi deudores, pues tienen la obligación de hacer las reparaciones necesarias en la casa arrendada y de responderme de los daños y perjuicios que sufra por vicios ocultos anteriores al arrendamiento. Es decir, en este caso el acreedor indeterminado también tiene el carácter de deudor.⁷

- c. El acreedor y el deudor deben ser personas distintas entre sí: nadie puede ser acreedor ni deudor de sí mismo, porque sino la obligación se extinguiría por confusión.

2. Relación jurídica

La relación jurídica es la situación de vinculación que guardan entre sí deudor y acreedor a la luz del derecho positivo, es el reconocimiento que éste hace con relación a la deuda y al derecho que existen entre los hombres por virtud de ciertas relaciones sociales o económicas necesitadas de protección por parte del Estado.

La importancia del reconocimiento de este vínculo o relación por la ley es tal que constituye la legitimación de la fuerza pública para hacer cumplir al deudor su obligación, previa determinación judicial que resulta de la iniciativa del acreedor.⁸

A mayor abundamiento, esta relación jurídica, es protegida por el derecho objetivo, ya que da al acreedor una acción que ejercita ante el juez para obtener la prestación objeto de la obligación. Por ejemplo, si

⁷ Azúa Reyes, Sergio T., *op. cit.*, p. 40.

⁸ *Ibidem*, p. 39.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

A presta \$100.00 a B, quien se obliga a pagar el 30 de agosto de 2002, si en esta fecha, B no entrega los \$100.00 a A, éste puede hacer que B sea compelido por un juez a pagar. Por lo tanto, en caso de incumplimiento aparece la coacción por parte del Estado, que consiste en la posibilidad de apoderarse del patrimonio o de los objetos que han sido de antemano considerados para responder por la obligación (garantía). Este carácter diferencia la obligación de los deberes morales o del trato social, que no cuentan con la sanción del poder público.

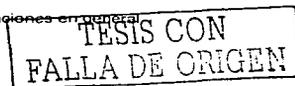
En este orden de ideas, la relación jurídica obligatoria origina dos facultades de orden distinto en el acreedor; facultad de recibir u obtener y facultad de exigir. A su vez la obligación impone dos situaciones jurídicas diversas: el deber jurídico del deudor y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento, en el deudor o en tercera persona. Cabe puntualizar que el deber jurídico siempre es inherente a la persona del deudor, en tanto que la responsabilidad patrimonial puede afectar a dicho sujeto pasivo o a un tercero.

Puede existir relación jurídica por la simple facultad de obtener aún cuando no haya facultad de exigir. Tal es el caso de las llamadas obligaciones naturales⁹ en las que el acreedor puede recibir el pago pero no exigirlo mediante la acción en juicio, por ejemplo el pago de una deuda prescrita.

Por lo tanto, puede afirmarse que existen dos tipos de relaciones jurídicas: las perfectas, en la que el acreedor tiene ambas facultades (la de exigir y la recibir el pago), y las relaciones jurídicas imperfectas, cuando sólo existe la facultad de recibir el pago, pero no la de exigirlo¹⁰.

⁹ Artículo 1776 del Código Civil del Estado de Guerrero.

¹⁰ Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil, Teoría General de las Obligaciones*, 17ª ed., editorial Porrúa, México, 1991, p. 33.



En esta última hipótesis, se trata de una noción técnico – jurídica por cuanto que el derecho protege con validez y eficacia plenas, la admisión y retención de lo pagado.

Por ello, debe reconocerse la naturaleza jurídica de las obligaciones naturales, pues nuestra legislación así la contempla.

3. Objeto

Es la prestación, de dar, de hacer o de no hacer, es una conducta que debe observar el deudor en favor del acreedor (conducta humana).

Consiste pues, en la cosa, el hecho o la abstención que el sujeto pasivo, en cumplimiento de su obligación debe dar, hacer o no hacer respecto a su acreedor: entregar el precio de la cosa comprada, realizar los actos jurídicos encomendados al representante legal a través del mandato, etc.

En este tenor, el Código Civil del Estado de Guerrero define al objeto de la obligación como "el bien que se deba dar o el hecho que se deba hacer o no hacer."¹¹

Por otra parte, la obligación siempre tiene contenido patrimonial, ya que el Código Civil de Guerrero establece claramente que el deudor únicamente responderá con su patrimonio por el cumplimiento de sus obligaciones, exceptuando sólo aquellos bienes que la ley les haya dado el carácter de inembargables¹².

¹¹ Artículo 1622 del Código Civil del Estado de Guerrero.

¹² Artículo 1997 del Código Civil del Estado de Guerrero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

No obstante lo anterior, la doctrina ha discutido si es o no indispensable que el objeto de las obligaciones sea susceptible de valoración económica¹³. Al respecto, se ha dicho que en ciertos casos como son las obligaciones de carácter familiar, la consecuencia del incumplimiento traería consigo una sanción extrapecuniaria o no traería sanción alguna.

Pero dichas obligaciones, no son de las contenidas en la primera parte del Libro Quinto del Código Civil del Estado de Guerrero (de las obligaciones en general), que son las susceptibles de asignarse un valor económico, éstas son obligaciones que nacen por el incumplimiento o violación a los derechos reales, cuyas consecuencias son establecidas por la ley de forma independiente a la voluntad de las partes.

Asimismo, se plantea el problema de la autonomía de la voluntad de las partes en los contratos, la cual permite a éstas contratar libremente, siempre y cuando el objeto de la prestación sea lícito y posible, lo que da pie a que existan obligaciones cuyo objeto no sea de carácter patrimonial.

En ese sentido, el maestro Rafael Rojina Villegas hace referencia a la tesis de Ihering¹⁴, quien sostiene que existen obligaciones de contenido patrimonial y extrapatrimonial, afirmando que el deudor puede obligarse no sólo a prestaciones que tengan un valor exigible en dinero, sino también a obligaciones que contengan prestaciones con valor de carácter moral o espiritual.

¹³ Azúa Reyes, Sergio T., *op. cit.*, p. 40.

¹⁴ Rojina Villegas, Rafael, *op. cit.*, p. 12.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Dicha tesis se interpreta de la siguiente forma: existen contratos en los cuales las partes convienen en la prestación de servicios, como pueden ser los médicos, donde el bien jurídico que es la salud, no tiene un valor pecuniario. En este caso, la contraprestación que se paga por los servicios recibidos es calculado en dinero, y lo que se valora, ciertamente no es la salud, sino el servicio recibido por el médico, el cual es susceptible de valoración pecuniaria.

Por ello, en cuanto hace a las obligaciones, éstas siempre serán de carácter patrimonial, aún y cuando intervengan bienes no patrimoniales (vida, salud, etc.), pues en caso de incumplimiento, en relación con las obligaciones siempre se responderá con el patrimonio, independientemente de las responsabilidades penales en que pueda incurrir, en este caso, el deudor.

Por último, en lo que se refiere a los requisitos del objeto¹⁵, son los siguientes:

- a. Debe ser *posible material y jurídicamente* al momento de formarse la obligación. Puede consistir en una cosa futura, por ejemplo, la venta de una cosecha, la contratación sobre cosas futuras es posible hacerla en forma aleatoria.
- b. Tiene que ser *lícito*, tratándose de un dar los objetos de los actos jurídicos tienen que estar en el comercio. Están excluidos los bienes públicos del Estado, ríos, mares, lagos navegables, islas, calles, plazas, caminos, puentes, etc. Tratándose de un hecho, no tiene que ser prohibido por la ley, ni contrario a la moral y las buenas costumbres, ni oponerse a la libertad de acciones o de la conciencia, ni perjudicar a terceros.

¹⁵ Artículos 1623 y 1624 del Código Civil del Estado de Guerrero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- c. Se exige que sea *determinado* o *determinable*, al menos su especie, tratándose de animales, un piano, etc.

IV. Hechos y actos jurídicos

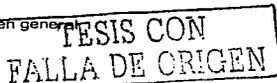
1. Noción de los hechos jurídicos en general

La vida humana es una sucesión de acontecimientos que se legan entre sí y cuya existencia depende, bien de la voluntad humana, bien de circunstancias ajenas a la misma. Los hechos que se producen en la vida del hombre caen, con frecuencia, dentro del campo del derecho, donde producen consecuencias. Cuando esto ocurre la ley interviene, admitiendo que tales hechos producen efectos jurídicos.

Lo anterior nos lleva a agrupar los acontecimientos de la vida cotidiana en dos categorías: los que son indiferentes al Derecho (como leer un libro), es decir, sin importancia jurídica, y los que interesan al Derecho, en virtud de las consecuencias que producen dentro de su propio campo. En el primer caso, tenemos los llamados *Hechos Simples* (que no interesan al Derecho); en el segundo, los *Hechos Jurídicos* propiamente dichos, los cuales podemos definir como los acontecimientos o circunstancias, positivas o negativas, a los que la Ley atribuye consecuencias jurídicas¹⁶.

Bajo este contexto, el maestro Sergio T. Azúa Reyes, define a los hechos jurídicos como "todos aquellos acontecimientos de la naturaleza o del hombre capaz de producir consecuencias de derecho, sin importar

¹⁶ García, Trinidad, *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*, 13ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998, p. 158.



que haya o no licitud o intención de que las consecuencias se produzcan." ¹⁷

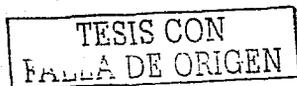
Lo anterior se ejemplifica de la siguiente manera:

Supongamos que una persona elige, entre los vestidos de su guardarropa, el que habrá de ponerse durante el día; es este un acontecimiento irrelevante en el campo del Derecho (hecho simple), lo mismo ocurre cuando decidimos ir al cine en vez de al teatro. En estos casos, el Derecho no interviene; pero la persona del ejemplo, en lugar de ir a su guardarropa va al de Ricardo, y sustrae, sin el consentimiento de éste y sin derecho, un traje para apropiárselo, estamos ante un hecho que sí interesa al Derecho (hecho jurídico), y lo mismo si al dirigirnos al teatro nos hacemos conducir en un automóvil. En el primer caso se habrá realizado un delito llamado robo y, en el segundo, un contrato de transporte.

Como se puede apreciar, la expresión hecho jurídico se refiere a acontecimientos de varias especies. En ella se comprenden tanto hechos de la naturaleza en los que la voluntad del hombre no figura para nada; hechos del hombre lícitos, hecho del hombre ilícitos, hechos del hombre en los que hay intención de que se produzcan consecuencias de derecho o hechos del hombre en los que falta esta intención.

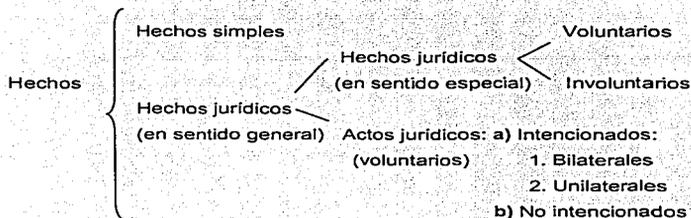
En razón de lo anterior, la doctrina, clasifica a los hechos en simples y jurídicos y éstos últimos a su vez en hechos jurídicos en general, que comprenden a los hechos jurídicos en especial (voluntarios e

¹⁷ Azúa Reyes, Sergio T., *op. cit.*, p. 14.



involuntarios) y a los actos jurídicos, los cuales son siempre voluntarios¹⁸.

Para una mayor comprensión se realiza el siguiente cuadro sinóptico:



2. Noción y clasificación de los hechos jurídicos (en sentido especial)

En relación con los hechos jurídicos podemos hacer una división de los mismos, y agruparlos en dos categorías, según que en su realización intervenga o no la voluntad humana, como ya habíamos apuntado. En el primer caso (cuando interviene la voluntad) se trata de los hechos jurídicos llamados voluntarios, porque se realizan mediante la intervención de la voluntad del hombre.

En el segundo caso, el hecho se produce sin que intervenga la voluntad, lo cual no es obstáculo para que produzca los efectos de Derecho. Por ejemplo: el nacimiento de una persona, el incendio

¹⁸ Borja Soriano, Manuel. *Op. cit.* p. 84 ss..

accidental de una casa, el derrumbe de un edificio, la pérdida de la razón. En los ejemplos anteriores, se observa como no interviene la voluntad como del hombre. Son sucesos en los que no interviene la voluntad del hombre de crear consecuencias de derecho, pero que sin embargo, dichas consecuencias son inevitables una vez acontecidos los hechos jurídicos.

3. Noción y clasificación de los actos jurídicos

Los hechos jurídicos más importantes son actos humanos. El acto es una acción, ejecución o modo de proceder, y en él interviene, la voluntad del hombre.

Los hechos jurídicos en que interviene la voluntad (voluntarios) pueden, a su vez, dividirse en dos especies: los intencionales y los no intencionados. En los primeros, a la voluntad de realizar el acto se une la intención de crear, modificar, transferir o extinguir relaciones de derecho; cuando esto ocurre, los hechos jurídicos toman el nombre de *actos jurídicos*.

Entonces, se puede definir a los actos jurídicos como una manifestación exterior de voluntad que se hace con el fin de crear, transmitir, modificar o extinguir una obligación o un derecho y que produce el efecto deseado por su autor, porque el derecho sanciona esa voluntad. Como ejemplo: la compraventa, la donación, etc.

Por otra parte, los hechos jurídicos voluntarios no intencionados, son todos aquellos en los cuales no existe, o no puede existir en quien los ejecuta, la intención de crear, modificar, transferir o extinguir las obligaciones que producen, pero que, no obstante, le ley hace que produzcan determinados efectos. Por ejemplo, serán hechos jurídicos

voluntarios y no intencionados los actos llevados a cabo por un menor de edad (en la generalidad de los casos, delitos). Conviene aclarar que no debe confundirse la voluntad de realizar el acto con la intención de que éste produzca los efectos jurídicos que de él derivan. En los actos jurídicos voluntarios y no intencionados, existe, en quien los ejecuta, la voluntad de realizar el acto, por eso se llaman voluntarios; pero falta la intención de producir los efectos jurídicos que de dicha realización se deriven. Por ejemplo, una persona comete el delito de robo, evidentemente tuvo la voluntad de realizar el acto (éste fue voluntario); pero es lógico suponer que no quiso producir los efectos jurídicos que dicho delito trae aparejados: reparación del daño, devolución de la cosa robada, etc., es decir, no quiso crearse obligaciones. En este sentido, se dice que el hecho fue voluntario, mas no intencionado.

De una manera más clara, el acto jurídico propiamente dicho, es una conducta lícita del hombre realizada con el propósito de producir consecuencias en el campo del derecho.

No debe confundirse el hecho voluntario lícito del hombre, el cual se ejecuta sin la intención de producir consecuencias de derecho. Así, no debe perderse de vista que los actos jurídicos se distinguen de todos los hechos de la naturaleza y los jurídicos, pues constituyen una forma especial de éstos últimos.

Precisando las ideas anteriores, cabe señalar las características propias de los actos jurídicos, las cuales permiten diferenciarlos plenamente de los demás hechos son:¹⁹

- Es una conducta humana.
- Es un comportamiento consciente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¹⁹ Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 16

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- Es lícito.
- Se ejecuta con la intención de que por él se produzcan consecuencias de derecho.

El Derecho ha establecido diversas clasificaciones de los actos jurídicos, atendiendo a causas también diversas. Sin embargo sólo mencionaré alguno de ellos:

1. *Unilaterales y Bilaterales o Sinalagmáticos.* Son los primeros, los actos jurídicos en que sólo interviene en su realización la voluntad de una de las partes²⁰; por ejemplo: la donación y el testamento; en estos ejemplos se ve claramente cómo los únicos obligados son el donante y el testador.

Son bilaterales los actos en que ambos contrayentes quedan obligados respectivamente, el uno hacia el otro.

Las palabras bilateral y sinalagmático significan: *obligatorio por ambas partes*. En la compraventa, por ejemplo, el vendedor está obligado a entregar la cosa vendida y el comprador el precio convenido.

2. *Onerosos y Gratuitos.* Se dice que los actos jurídicos son onerosos cuando cada una de las partes que interviene en la celebración del acto se obliga a dar o hacer alguna cosa, resultando de su celebración mutuos provechos y cargas. Tal es el caso de la compraventa, el arrendamiento, entre otros. En estos casos, cada uno de los contratantes está obligado a una prestación, cada parte asumen para sí una carga; pero también espera obtener un provecho. Hay cargo y beneficios recíprocos.

²⁰ Artículo 1674 del Código Civil del Estado de Guerrero.

Los actos jurídicos son gratuitos cuando una de las partes procura que la otra obtenga una ventaja sin obtener para sí provecho alguno. En esta forma, los beneficios que derivan del acto corresponden sólo a una de las partes que en él intervienen. Ejemplo, la donación pura y simple, es decir, aquella que se hace sin condición ni gravamen. En este supuesto, el único que obtiene ventajas es el donatario (quien recibe la donación).

3. *Entre vivos y por causa de muerte.* Los actos jurídicos entre vivos, son aquellos que sus efectos se producen en vida de las partes que los realizan. Por ejemplo: el matrimonio, la compraventa, el préstamo.

La inmensa mayoría de los actos jurídicos son entre vivos.

Por causa de muerte, son los actos cuyos efectos se producen después de la muerte de la persona que los celebró. El testamento es el ejemplo clásico de esta especie de actos, pero también encontramos el contrato de seguro de vida:

4. *Conmutativos y aleatorios.* Pertenecen a la primera categoría, aquellos actos en que las prestaciones que se deben las partes son inmediatamente ciertas, de tal modo que quien los celebra sabe, desde luego, las cargas y ventajas que asumirá. Por ejemplo: la compraventa, la permuta. Corresponden a la segunda categoría, los actos cuyos efectos, en cuanto a las cargas y ventajas para una de las partes o para todas ellas, depende de un acontecimiento futuro e incierto que hace imposible conocer en el momento de celebrarlos las cargas o ventajas que habrán de obtenerse. Ejemplo: la renta vitalicia, en virtud del cual el deudor se obliga a pagar,

La obligación fiscal y sus formas de extinción

periódicamente, una pensión durante la vida de una o más personas determinadas, mediante la entrega de una cantidad de dinero o de un bien mueble o inmueble estimados, cuyo dominio se le transferirá. En el ejemplo apuntado, resultan inciertas las cargas para el deudor, puesto que desconoce el tiempo durante el cual deberá pagar la pensión o pensiones pactadas.

5. *Momentáneos y de tracto sucesivo.* Llamamos momentáneos los actos cuyos efectos se producen en el momento de su celebración. En cambio son de tracto sucesivo, aquellos cuyos efectos se prolongan en el tiempo, como en el caso del arrendamiento, el contrato de trabajo.

En conclusión, el hecho jurídico comprende tanto el acto jurídico propiamente dicho (es decir la actuación humana consciente, lícita y realizada con el propósito de crear consecuencias de derecho) como a todo aquel acontecimiento del hombre o de la naturaleza al que la ley le atribuye consecuencias. Es decir, el hecho es el género y el acto la especie, por lo tanto todo acto será un hecho, pero no todo hecho será un acto, por ello la expresión hecho jurídico usada en estricto sentido debe excluir la idea de acto.

V. Fuentes de las obligaciones

Se llama "fuente" a todo aquello que da origen o punto de partida de algo.

En ese sentido, corresponde estudiar el nacimiento de las obligaciones, o sea, cómo se originan y cuáles son los hechos y actos jurídicos que las producen, lo que se traduce en: las fuentes de las obligaciones.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Al respecto, el maestro Efraín Moto Salazar²¹ dice: "se llaman fuentes de las obligaciones los hechos y actos jurídicos que las originan...", y cita como ejemplos los contratos de préstamo así como los delitos.

En cuanto a las diferentes fuentes de las obligaciones, citaré las más importantes y que son las aceptadas por nuestro Código Civil, sin pretender hacer un estudio minucioso de las mismas ya que ello amerita un análisis independiente al tema que nos ocupa (La obligación fiscal y sus formas de extinción), del cual nos desviaría, pero reitero, vale la pena hacer una breve mención de dichas fuentes.

1. El contrato

Constituye la fuente más abundante de las obligaciones.

El contrato, es el convenio o acuerdo de voluntades para crear o transferir obligaciones. Es una especie dentro del género de los convenios. El contrato se distingue del convenio en que éste último crea, modifica, transfiere, conserva o extingue obligaciones, en tanto que el contrato sólo crea o transfiere, tal y como se aprecia del siguiente cuadro sinóptico:

CONVENIO	CONTRATO
Crea	Crea
Modifica	Transfiere
Transfiere	***
Conserva	***
Extingue	***

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

²¹ Moto Salazar, Efraín, *Elementos de Derecho*, 44ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998, p. 235.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Lo anterior se sustenta en nuestro Código Civil²² a establecer en los artículos 1660 y 1661 lo siguiente:

“ARTÍCULO 1660.- Convenio será el negocio jurídico por el cual dos o más personas crean, transfieren, modifican, conservan o extinguen obligaciones o derechos.

ARTÍCULO 1661.- Los convenios que crean o transfieren obligaciones o derechos, toman el nombre de contratos.”

No obstante esta clara diferencia establecida por nuestro legislador, algunos doctrinarios como el maestro Manuel Borja Soriano²³, restan importancia a tal distinción al sostener que tanto los contratos como los convenios se rigen por las mismas reglas generales, y que su distinción obedece sólo a un interés de terminología.

Para concluir con lo que se debe entender por contrato, en base a los artículos transcritos, se desprende el concepto aceptado por la mayoría de los tratadistas mexicanos: “Contrato es el acuerdo de dos o más personas para crear o transferir derecho y obligaciones”, definición que a manera de precisión el maestro Sergio T. Azúa Reyes²⁴ complementa diciendo que es “el acuerdo de dos o más personas para crear o transferir *entre sí* derechos y obligaciones.”

El contrato tiene como función principal ser el instrumento jurídico que posibilita el comercio entre los individuos, reglamentando la circulación de la riqueza económica o de los valores susceptibles de reducirse a una apreciación pecuniaria, de acuerdo a los intereses de las partes que en él intervienen. Este instrumento, concede a las partes, la

²² Artículos 1660 y 1661 del Código Civil del Estado de Guerrero.

²³ Cfr., Borja Soriano, Manuel. *Op. cit.* p. 111; Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 48.

²⁴ Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 48.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

facultad de elaborar los lineamientos bajo los cuales debe desarrollarse el contrato a celebrar en consideración a sus propias necesidades y dentro de los límites que la ley marca para cada caso en concreto.

La naturaleza del contrato es un acto jurídico bilateral o multilateral, por lo que teniendo como antecedente que el acto jurídico es la manifestación de la voluntad²⁵ con la intención de producir consecuencias de derecho, el contrato como concurrencia de voluntades para producir consecuencias jurídicas (crea obligaciones) necesariamente tendrá que ser calificado como un conjunto de actos jurídicos.

Por último, los elementos de los contratos se dividen en: esenciales y de validez.

Son elementos esenciales:

1. El consentimiento
2. El objeto

Son elementos de validez:

1. La capacidad de las partes
2. La ausencia de vicios de la voluntad: el error, violencia, dolo y la mala fe
3. Las formalidades

La falta de alguno de los anteriores elementos, producirá las consecuencias que en cada caso establezca la ley. Conviene precisar que la anterior clasificación es doctrinaria y no legal, ya que nuestro Código Civil no hace distinción alguna entre elementos esenciales y de

²⁵ Se hace referencia al principio de la "autonomía de la voluntad", que consiste precisamente en que las partes son libres para contratar o no contratar y de hacerlo, estipular en los términos que crean convenientes.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

validez, sino únicamente los considera como elementos del negocio jurídico²⁶.

2. Declaración unilateral de la voluntad

Es una fuente de las obligaciones civiles consistente en la exteriorización de la intención, por parte de quien la hace, de obligarse hacia otras personas, independientemente del consentimiento de éstas.

Se considera como fuente debido a que la voluntad individual es soberana sobre sus propias manifestaciones y, por tanto, la obligación que asume una persona, bajo la forma de una simple declaración de su parte, posee la eficacia jurídica de la obligación.

Como ejemplos de la declaración unilateral de la voluntad están los siguientes:

- a. Los títulos a la orden o al portador
- b. Las ofertas de recompensas
- c. El ofrecimiento de realizar determinado contrato, entre otros.

Nuestro Código Civil²⁷ establece que esta declaración unilateral de voluntad debe ser lícita y posible, y que serán aplicables las disposiciones legales sobre los negocios jurídicos en general.

3. El enriquecimiento ilegítimo

Habrá enriquecimiento ilegítimo cuando alguien, sin tener derecho para ello, aumente su patrimonio en detrimento de otro²⁸.

²⁶ Artículo 1593 del Código Civil del Estado de Guerrero.

²⁷ Artículos 1674 y 1675 del Código Civil del Estado de Guerrero.

²⁸ Artículo 1699 del Código Civil del Estado de Guerrero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En este caso, la acción del perjudicado es el llamado "derecho de repetir", la cual prescribe en un año contado desde que se conoció el error que originó el enriquecimiento.

El caso más típico del enriquecimiento ilegítimo es el pago de lo indebido, consistente en la entrega voluntaria de una cosa o en la prestación de un servicio que una persona hace a otra por considerarse erróneamente obligada a ello. Quien recibe el bien o servicio, tendrá la obligación de restituirlo en razón de que carece de una causa justa que lo justifique. Aunque existen peculiaridades según las condiciones bajo las cuales se haga el pago de lo indebido.

En lo personal, considero que esta figura jurídica encuentra su base en el tan referido "principio de equidad" como medio para lograr el equilibrio entre las partes involucradas en el enriquecimiento ilegítimo, a fin de evitar consecuencias de derecho que resulten perjudiciales para las mismas.

4. La gestión de negocios

Consiste en que una persona sin mandato y sin estar obligada a ello se encargue de un asunto de otro, debiendo obrar conforme a los intereses del dueño del negocio²⁹.

Tiene como finalidad evitar un daño o menoscabo en los intereses patrimoniales de un sujeto, del cual no se tiene mandato expreso – como ya se dijo – aún más, puede tratarse de un sujeto completamente desconocido y sin consentimiento del dueño del negocio gestionado.

²⁹ Artículo 1721 del Código Civil del Estado de Guerrero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por ejemplo, si Juan sale de viaje dejando su casa abandonada y estando a punto de derrumbarse, Elena, que es su vecina, se percata de las condiciones en las que se encuentra la casa de Juan, y contrata a nombre de éste último a un ingeniero para que haga las reparaciones necesarias. A su regreso, Juan deberá pagar los gastos que contrajo Elena en la reparación de su casa, por lo que se le han creado obligaciones que nacieron de un cuasicontrato (la gestión); pero en realidad dichas obligaciones no nacieron de un acuerdo de voluntades, sino por mandato de la ley, por lo que la fuente de las obligaciones causadas por la gestión de negocios, es precisamente la ley.

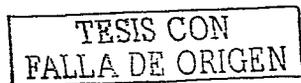
Del ejemplo expuesto, se desprende con meridiana claridad que esta fuente de obligaciones, tiene un fundamento social muy claro: la solidaridad social. Esto es así toda vez que la gestión debe ser gratuita, pues de lo contrario se estaría frente a la figura del mandato. El gestor actúa por espíritu de servicio y nada más, por eso, una vez iniciada su actividad, la ley únicamente lo obliga a continuarla en la medida indispensable para que el dueño no resulte perjudicado con tal intervención, sin obtener un provecho o beneficio extra por su labor, limitándose al cobro del importe de los gastos necesarios que hubiere realizado con motivo de la gestión³⁰.

5. Hechos ilícitos y la responsabilidad civil

Son hechos ilícitos los realizados por el hombre, con dolo o culpa, que cause un daño a otro³¹. Son transgresiones humanas al ordenamiento jurídico que pueden darse tanto realizando un acto u omisión tipificado como delito por la ley penal, ejecutando un acto que aún sin ser delito

³⁰ Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 175 y ss.

³¹ Artículo 1735 del Código Civil del Estado de Guerrero.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

invada la esfera jurídica de otro, o dejando de cumplir obligaciones establecidas en la ley en forma imperativa.

Sin embargo, se hace referencia únicamente a los hechos ilícitos contemplados en el ámbito del derecho civil dejando de lado a los de carácter penal.

En sentido civil pues, es ilícito todo acto positivo o negativo contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres, imputable a un sujeto, que ocasione un perjuicio de otro. En tal tesitura, el hecho ilícito se convierte en un presupuesto de la responsabilidad civil, que se define como la obligación a cargo de una persona de indemnizar a otra por los daños que ha causado, como consecuencia del incumplimiento a una obligación o por la realización de un siniestro que deriva de un riesgo creado³².

Esta obligación de indemnizar, se funda en el principio de que nadie está facultado para perjudicar a otro y en que cada quien es responsable de sus propios actos, por lo que sin con ellos lesiona un derecho ajeno, la consecuencia lógica consistirá en el deber de indemnizar, es decir, incurrirá en responsabilidad civil.

La responsabilidad civil comprende el pago de los daños y perjuicios sufridos por el sujeto pasivo del acto dañoso. Cabe hacer la distinción de lo que debe entenderse por daños y lo que por perjuicios.

Se entenderá por daño, la pérdida o menoscabo sufridos en el patrimonio; y por perjuicio, la privación de cualquier ganancia lícita que pudiera haberse obtenido de no mediar el hecho causante del daño³³.

³² Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 184 y ss.

³³ Artículo 1759 del Código Civil del Estado de Guerrero.

Finalmente, a modo de conclusión, vale la pena decir que muchos doctrinarios consideran como única fuente de las obligaciones a la "ley", y sostienen que todas las obligaciones tienen su origen en ellas, incluso las contractuales, ya que no habría relación jurídica aún y cuando los contratantes lo consintieran sin la regulación de una norma de derecho, es decir sin la existencia del supuesto jurídico, la conducta de los sujetos jamás sería considerada como relación jurídica³⁴.

Las anteriores consideraciones resultan ciertas si se toma en cuenta que existen obligaciones que tienen a la ley como fuente mediata y otras que la tienen como fuente inmediata, que son todas las demás y así, se concluye que la ley sólo otorga fuerza obligatoria a ciertos hechos del hombre, siendo la ley fuente de todos las obligaciones.

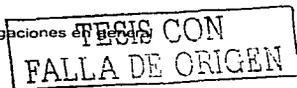
VI. Modalidades de las obligaciones

Por modalidad, en el lenguaje común, se entiende el modo de ser o de manifestarse una cosa, pero en el lenguaje técnico jurídico la expresión no está suficientemente precisada ya que la ley no la define y en la doctrina los autores mayoría se ocupan de ella de manera superficial o descriptiva. Es el maestro Gutiérrez y González quien prestándole atención da el siguiente concepto. "Modalidad es cualquier circunstancia, calidad o requisito que en forma genérica pueden ir unidos a la substancia, sin modificarla, de cualquier hecho o acto jurídico³⁵."

De acuerdo a la anterior definición, las modalidades constituyen características especiales de las obligaciones que las distinguen unas de otras, pero sin que se produzca alteraciones en su contenido.

³⁴ Rojina Villegas, Rafael, *op. cit.*, pp. 45-47.

³⁵ Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 230.



1. La condición

Desde un punto de vista técnico, la condición es el acontecimiento futuro e incierto de cuya realización depende la existencia o la resolución de una obligación. Así, el Código Civil del Estado de Guerrero establece que un negocio jurídico será condicional cuando la plena producción de sus efectos, o su extinción, dependan de un acontecimiento futuro e incierto³⁶.

En el primer supuesto, es decir, cuando de la realización de un acontecimiento depende su existencia, la obligación se llama *suspensiva*. En el segundo, cuando de la realización de un acontecimiento depende la resolución, la obligación se llama *resolutoria*.

Un ejemplo de una obligación suspensiva es cuando un papá dice a su hijo que le comprará una guitarra eléctrica si obtiene buenas calificaciones en el semestre. En este caso, el padre adquiere la obligación de comprarle una guitarra a su hijo al final del semestre, siempre y cuando éste hubiera tenido buenas notas. La condición suspensiva son pues, las calificaciones finales del hijo, que pueden o no ser satisfactorias, de las cuales depende la existencia de la obligación.

Un ejemplo de obligaciones resolutorias sería que Wendy le dice a Isaura que le va a rentar su casa pero si su mamá decide mudarse a la ciudad, deberá entregarle la casa y, en consecuencia, se da por terminado el contrato de arrendamiento celebrado entre ellas, por lo que obviamente concluyen las obligaciones que ambas hubieran contraído en razón de dicho contrato. En este caso, la obligación se dará por

³⁶ Artículo 1808 del Código Civil del Estado de Guerrero.

concluida si la mamá de Wendy se muda a la ciudad, el cual es un hecho futuro e incierto, ya que bien puede ésta decidir quedarse donde vive, o cambiar su residencia.

2. El término o plazo

Son obligaciones a plazo aquellas para cuyo cumplimiento se ha señalado un día cierto o el acaecimiento de un suceso o hecho que necesariamente deba ocurrir³⁷.

Esta segunda modalidad de las obligaciones es notoriamente distinta de la condición, pues mientras la obligación condicional consiste en un acontecimiento futuro e incierto del que se le hace depender; la obligación a plazo, en cambio, surge desde que se celebra el acto que le da nacimiento, pero no será exigible sino hasta la llegada del acontecimiento futuro de realización cierta. Por lo que se afirma que el término o plazo, es sólo una condición de la cual únicamente depende la exigibilidad de la obligación, más no la existencia misma de ésta, pues como ya se dijo, existe desde el momento de la celebración de los actos que le dan origen³⁸.

Por ejemplo, Pedro vende a Pablo un local comercial y convienen en que el pago correspondiente se hará el día último del mes entrante. Dicho día, forzosamente llegará, y Pablo deberá pagar a Pedro el precio pactado, pero la compraventa surge desde el momento de su celebración, pero su efecto queda diferido por virtud del plazo señalado.

El término o plazo se clasifica, de acuerdo con el Código Civil del Estado de Guerrero, en suspensivo o extintivo³⁹.

³⁷ Artículo 1797 del Código Civil del Estado de Guerrero.

³⁸ Rojina Villegas, Rafael, *op. cit.*, pp. 511 y ss.

³⁹ Artículo 1798 del Código Civil del Estado de Guerrero.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

El término suspensivo es aquel acontecimiento futuro de realización cierta (necesaria), que difiere o aplaza los efectos de una obligación o de un acto jurídico. Ejemplo: Te entregaré el teléfono en la segunda quincena de mayo.

El término extintivo es aquel hecho futuro de realización cierta (necesaria), que extingue los efectos de una obligación o de un acto jurídico. Cabe destacar, que tratándose de este tipo de término o plazo, no hay efectos retroactivos, pues su objeto es extinguir la obligación en cierto momento, pero sin afectar las consecuencias ya realizadas. Ejemplo: Tendré en depósito tu coche hasta el 20 de diciembre.

Sin embargo, la doctrina ha considerado otras clasificaciones del término o plazo⁴⁰, entre ellas:

- Plazo incierto y plazo cierto. En el plazo incierto, no se sabe cuando acontecerá cierto suceso, pero se tiene la certeza de que ocurrirá; en el plazo cierto, se sabe con exactitud la fecha en que tendrá lugar el suceso de que se trate.
- Plazos legales y convencionales. El término es legal cuando es impuesto por la ley, y convencional cuando éste es fijado por las partes.
- Plazos expresos y tácitos. Expreso es aquel que se estipula directamente por las partes, por lo que no hay lugar a dudas sobre la fecha o suceso; es tácito el que se deriva de la naturaleza de la obligación con base a algunos datos manifestados por las partes.

⁴⁰ Cfr., Rojina Villegas, Rafael. *Op. cit.* p. 517; Azúa Reyes, Sergio T. *Op. cit.* p. 237.

3. El modo o carga

Consiste en el deber que se impone a un sujeto que recibe una liberalidad⁴¹. El Código Civil del Estado de Guerrero establece que modo consiste en la declaración accesoria a la voluntad, por la que el autor de una liberalidad le impone al agraciado con ella una carga, que puede consistir en usar de determinada forma el bien objeto del negocio jurídico sujeto a modo, o en darle un destino señalado⁴². Dicho en otros términos, el modo o carga es un móvil o fin secundario al objeto del negocio jurídico. Al respecto, la única limitante para imponer cargas al beneficiario del negocio jurídico, es que ésta debe ser posible y lícita, sin importar su naturaleza gracias al principio de libertad contractual consagrado en el Código Civil referido⁴³. En ese mismo sentido, el maestro Sergio T. Azúa Reyes⁴⁴, sostiene que aunque la carga o modo generalmente tiene lugar en los contratos gratuitos, nada impide que en contratos onerosos se establezcan cargas o modos.

El modo o carga, es establecido en beneficio de aquel que hace la liberalidad o de un tercero. Por ejemplo, te vendo mi coche pero deberás llevar a mi hijo todos los días a la escuela.

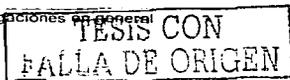
El modo difiere de la condición en que no depende de un acontecimiento futuro o incierto. No suspende ni hace incierto al negocio jurídico, a menos que la carga no fuera ejecutada, caso en el cual la revocación del acto puede ser demandada y tiene por efecto hacer desaparecer retroactivamente el acto jurídico.

⁴¹ "Liberalidad. Consiste en un acto de atribución patrimonial, renuncia o asunción de una obligación a título gratuito, sin que exista una contraprestación." Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I-O, 9ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V. - Universidad Autónoma de México, México, 1996, p. 1985. Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo A-CH, 9ª ed., Editorial Porrúa, S.A. de C.V. - Universidad Autónoma de México, México, 1996, p. 417.

⁴² Artículo 1826 del Código Civil del Estado de Guerrero.

⁴³ Artículo 1631 de Código Civil del Estado de Guerrero.

⁴⁴ Azúa Reyes, Sergio T. Op. cit. p. 239.



VII. Extinción de las obligaciones

Las obligaciones, como todo suceso de la vida, una vez creada tiene un fin, llegan al momento de su terminación o extinción. Ello ocurre por diversas causas, y al respecto existen muchas y variadas clasificaciones doctrinarias, sin embargo, es importante establecer cuáles son las formas de extinción de las obligaciones según el Código Civil del Estado de Guerrero:

- La novación
- La compensación
- La confusión
- La renuncia
- La remisión
- La imposibilidad de cumplimiento por causa no imputable al deudor
- La prescripción liberatoria
- La caducidad

Aunado a las anteriores causas de terminación de la obligación, es indudable, que aunque nuestro Código Civil no lo contemple en el título de la extinción de las obligaciones, el pago constituye la principal forma de conclusión de las referidas obligaciones.

Por su parte, la doctrina ha establecido un número mayor de medios por los que terminan las obligaciones, clasificando éstas a su vez desde ángulos distintos. Entre estas clasificaciones, encontramos la siguiente⁴⁵:

Primera categoría: Constituida únicamente por el *pago*, es decir, el modo normal de extinción de las obligaciones, puesto que consiste en el hecho de cumplir la prestación debida.

⁴⁵ Borja Soriano, Manuel. *Op. cit.* p. 611.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Segunda categoría: Comprende cuatro modos de extinción:

- La novación
- La dación en pago
- La compensación
- La confusión

Las anteriores formas de extinción de la obligación, tienen como característica común el que el acreedor ha obtenido una satisfacción distinta de aquella a la cual tenía derecho.

Tercera categoría: En ella se colocan los modos en los que la obligación se extingue sin que el acreedor haya obtenido satisfacción, y son:

- La remisión de deuda
- La imposibilidad de ejecución
- El término extintivo
- La prescripción negativa o liberatoria

Ahora bien, por considerar que la clasificación del maestro Borja Soriano es más completa (y por ende abarca en su totalidad a la clasificación legal), analizaré brevemente lo referente a la extinción de las obligaciones bajo el esquema doctrinal propuesto.

1. Primera categoría

Pago: es la entrega del bien o cantidad debida, o la prestación del hecho negativo o positivo que se hubiere prometido⁴⁶. En otras palabras, el pago es la ejecución efectiva de la obligación, ejecución que trae consigo su extinción.

⁴⁶ Artículo 1929 del Código Civil del Estado de Guerrero.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

El pago debe tener por objeto la cosa misma que era el objeto de la obligación, ya que el acreedor tiene el derecho de recibir lo pactado, y no cosa distinta aún y cuando ésta fuere de igual o mayor valor.

El pago deberá hacerse del modo y tiempo pactados y por regla general, en el domicilio del deudor, salvo pacto en contrario.

Por cuanto hace al tiempo, si se trata de obligaciones de dar, el acreedor podrá exigir el pago una vez transcurridos 30 días contados a partir de la fecha en que debió cumplirse. Para ello, se requiere de la presencia de notario público y dos testigos idóneos, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 1942 del Código Civil del Estado de Guerrero.

Cuando la obligación consiste en un hacer, será exigible en el momento en que lo solicite el acreedor, siempre y cuando haya transcurrido el tiempo necesario según la naturaleza del negocio jurídico.

2. Segunda categoría

La novación: el artículo 2084 de nuestro Código Civil dice que la novación es la forma de extinguir una obligación al sustituirla por otra, la cual contará con un nuevo objeto. Por ello, se dice que hay novación cuando las partes tienen interés en dar por concluido un contrato al alterarlo substancialmente, por lo que en consecuencia, se está creando una nueva obligación.

Aunado a lo anterior, la novación siempre debe constar expresamente, en este sentido, los elementos que comprende la novación son:

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- Una obligación previa destinada a extinguirse para que en su lugar se cree una nueva.
- Una obligación nueva que viene a sustituir a la anterior.
- La voluntad de novar
- La manifestación de la voluntad expresa

Como ejemplo de la novación, se expone el siguiente caso: Vilma le debe a Bety \$200.00, y Bety le debe a su vez \$200.00 a Juan por lo que conviene con Vilma en que ésta le pague a Juan lo que le debe, por lo que la obligación de Vilma hacia Bety se da por terminada y a cambio Vilma debe pagarle a Juan, lo que constituye una nueva obligación.

Dación en pago: consiste en que el deudor dé a su acreedor una cosa distinta de la que debió darle en virtud de la obligación. Esta figura jurídica se encuentra regulada por nuestro Código Civil en los artículos 1959 y 1960.

Un ejemplo de lo anterior es el siguiente: yo debo a Vicky \$145.00, pero en lugar de pagarle con dinero en efectivo, como habíamos pactado, le pago con mercancía, la cual ella está de acuerdo en aceptarla como pago de mi obligación.

Sin embargo, en caso de que dichas mercancías fueran defectuosas, el pago se tendrá por no hecho y la obligación sigue en pie. En otras palabras, en caso de que el acreedor sufra la evicción de la cosa que recibe en pago, renace la obligación primitiva, quedando sin efecto la dación en pago.

Compensación: es el medio de extinción de las obligaciones que tiene lugar cuando en dos personas se reúnen recíprocamente las cualidades de deudor y acreedor. Se regula a partir del artículo 2090 al 2101.

Ejemplo: Pedro compra a Pablo un coche valuado en \$100,000.00; pero a la vez, Pablo debe a Pedro \$50,000.00. Como se ve, Pedro es deudor de Pablo por \$100,000.00 y Pablo es deudor de Pedro por \$50,000.00; para que estas obligaciones se extingan no es necesario que ambos contratantes se paguen dichas cantidades; basta que Pedro pague a Pablo \$50,000.00, quedando extinguida su obligación hasta el importe de la menor. En este caso, hubo compensación. Si las dos obligaciones hubieran sido iguales, éstas quedarían extinguidas.

Para que la compensación se efectúe es necesario que las dos deudas sean en dinero o en cosas fungibles y que sean, además, recíprocas (que ambas partes sean entre sí deudoras y acreedoras), líquidas (aquellas cuya cuantía se ha determinado o pueda determinarse en un plazo de nueve días⁴⁷), exigibles (cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho y embargables (aquellas que su cumplimiento puede exigirse mediante la intervención de la fuerza pública).

Confusión: consiste en que las cualidades de deudor y acreedor se reúnen en una misma persona. Esta figura jurídica se encuentra en nuestro Código Civil en los artículos 2102 al 2105. Tiene por efecto, librar al deudor al extinguirse su obligación, no obstante, la confusión no siempre tiene dicho efecto, ya que el Código de referencia dispone que en caso de que desaparezca la confusión, la obligación renace.

Los doctrinarios, manejan como ejemplo clásico de la confusión el que suscita de la herencia o legado, en el que Juan le debe a Juana \$300.00, pero éste muere antes de pagarlo, pero deja a Juana un legado de \$5,000.00, es ese momento Juana adquiere la calidad de deudora y acreedora, y el crédito a su favor en cantidad de \$300.00 se extingue, recibiendo en todo caso como legado el restante (\$4,700.00).

⁴⁷ Artículo 2090 último párrafo del Código Civil del Estado de Guerrero.

3. Tercera categoría

La remisión de deuda: medio liberatorio que implica un acto jurídico unilateral o bilateral por virtud del cual el acreedor libera al deudor de su obligación. Si se trata de un acto bilateral, la manifestación de la voluntad del acreedor remitiendo la deuda podrá ser revocada en cualquier momento mientras el deudor no haya manifestado su conformidad; por el contrario, si es unilateral, la sola manifestación del acreedor extingue la deuda haciendo imposible su revocación⁴⁸.

El artículo 2106 del Código Civil del Estado de Guerrero, establece el siguiente concepto de remisión: "Quienquiera que tenga capacidad legal de disposición, podrá hacer renuncia de sus derechos y remisión o condonación, en todo o en parte de las prestaciones que le sean debidas, excepción de los casos en que la Ley lo prohíba."

La facultad de renunciar al crédito se funda en el derecho que cada quien tiene para disponer de su patrimonio. Sin embargo, la renuncia de los derechos tienen dos excepciones: la primera tiene como finalidad evitar que se afecte directamente al interés público, obviamente por la necesidad de preservar ciertos intereses primordiales para el hombre y para la sociedad, como por ejemplo, el derecho a percibir alimentos; la segunda clase de excepciones tiene como finalidad salvaguardar los derechos de terceros, el cual se funda en el principio de que nadie puede disponer de lo que no le pertenece.

La imposibilidad de ejecución: se refiere al incumplimiento de la obligación por causas que no pueden ser imputables al deudor, ya que se trata de acontecimientos que están fuera del dominio de su voluntad, algunos llaman a este tipo de hechos "*casos fortuitos*" o "*fuerza mayor*".

⁴⁸ Artículo 2107 del Código Civil del Estado de Guerrero.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Al respecto, el Código Civil del Estado de Guerrero establece que la obligación se extinguirá sin responsabilidad para el deudor cuando, sin estar éste en mora y por una causa que no le sea imputable, la prestación se haga imposible (artículo 2111).

Los caracteres del caso fortuito y fuerza mayor son los siguientes:

- *Irresistible*: imposibilidad absoluta de cumplimiento.
- *Imprevisible*: que aún y cuando se hayan tomado todas las precauciones, no se haya podido evitar.
- *Exterior*: se produce fuera de la esfera de responsabilidad del deudor.

El caso fortuito y la fuerza mayor se distinguen en que ésta última es un acontecimiento de la naturaleza, como son las tormentas, terremotos, huracanes, etc.; y el caso fortuito, aunque es un hecho del hombre, no es un hecho evitable. Pero, esta distinción suele cobrar importancia en el campo del derecho penal por cuanto hace a la responsabilidad del sujeto, en cambio, en materia civil, esta diferencia no tiene sentido ya que sus efectos jurídicos son los mismos. Al efecto, algunos autores como Alves Moreira y Colin et Capitant⁴⁹, sostienen que ambos términos son sinónimos.

En consecuencia, los efectos del caso fortuito o de la fuerza mayor es que se libra al deudor de su obligación gracias al principio de que "a lo imposible nadie está obligado". Pero hay casos en los que, no obstante que el incumplimiento se debe a causas fuera del alcance del deudor, subsiste su responsabilidad: si el deudor ha dado causa o contribuido a que dichas causas acontecieran.

⁴⁹ Borja Soriano, Manuel. *Op. cit.* p. 474.

El término extintivo: es aquel que limita la duración de la obligación. Se trata pues, de aquellas obligaciones con la modalidad del término o plazo que concluyen las obligaciones, por ejemplo, te rento mi coche hasta la navidad. Esta modalidad ya ha sido analizada en líneas anteriores por lo que ya no se entrará a su estudio para evitar ser repetitiva.

La prescripción negativa o liberatoria: es un medio para librarse de las obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo. Cabe precisar que no se trata de la pérdida de un derecho por parte del acreedor por no ejercitarlo oportunamente, sino que se trata de la facultad que se le confiere al deudor de oponer en juicio la excepción de prescripción o de deducirla como acción, pero en ambos casos es potestativo, por lo que de no hacerse valer, el acreedor puede hacer valer acciones a su favor en juicio, pudiendo resultar éstas procedentes.

Por regla general, la prescripción negativa opera después de transcurridos un lapso de 6 años contados a partir de la fecha en que la obligación se hizo exigible, según se advierte del artículo 2123 del ordenamiento legal en cita, sin embargo, éste mismo cuerpo normativo establece una serie de excepciones (artículos 2125, 2126 y 2128), por ejemplo, prescriben en un año los honorarios profesionales y otras retribuciones por la prestación de cualquier servicio, contado a partir de la fecha en que dejaron de prestarse los servicios de que se trate.

Existen ciertos casos en que el término para la prescripción no empieza a correr a pesar de que la obligación se haya vuelto exigible, sino que su inicio se suspende hasta que cambie determinada situación.

Al respecto, el artículo 2129 determina:

La obligación fiscal y sus formas de extinción

"ARTÍCULO 2129.- La prescripción se suspenderá y, por tanto, no podrá comenzar ni correr:

I.- Entre ascendientes y descendientes, durante la patria potestad;

II.- Entre los incapacitados y sus tutores mientras dure la tutela;

III.- Entre consortes mientras subsista, legalmente su unión matrimonial;

IV.- Entre concubinario y concubina mientras dure su unión;

V.- Entre copropietarios y coposeedores, respecto del bien común;

VI.- Entre los coherederos por los derechos entre sí y con relación a la herencia tengan que reclamarse, mientras no se haga la partición definitiva;

VII.- Entre las personas cuyos bienes estén sometidos por la Ley o por providencia del Juez a la de administración de otros y éstos, respecto de los actos y responsabilidad inherente a la administración, mientras no se haya presentado y aprobado definitivamente la cuenta;

VIII.- Entre las personas jurídicas y sus administradores mientras éstos estén en el cargo, por las acciones de responsabilidad contra ellos, y

IX.- Entre el deudor que ha ocultado dolosamente la existencia de la deuda y el acreedor, mientras el dolo no haya sido descubierto."

La fracción V, no se refiere a la prescripción negativa o liberatoria, sino a la adquisitiva⁵⁰.

⁵⁰ Medio de adquirir bienes mediante la posesión en concepto de dueño, pacífica, continua y públicamente tratándose de inmuebles, y por el tiempo señalado en la Ley.

Además de las causas de suspensión ya apuntadas, existen otras también reconocidas por el Código Civil del Estado de Guerrero, y son: la prescripción contra los menores y mayores incapaces mientras no tengan representante legal, una vez nombrado éste o de que haya cesado la incapacidad, el término empezará a correr después de 6 meses; contra quienes se encuentren a servicio del Estado, y contra los militares en servicio activo y civiles al servicio de las fuerzas armadas, en tiempo de guerra, tanto fuera como dentro del Estado (artículo 2130).

Así también, la prescripción se interrumpe, una vez ya iniciado el término, por la presentación de demanda o por requerimiento hechos por el acreedor. Si el actor se desistiera, la prescripción se tendrá por no interrumpida, o bien en caso de que los medios interpuestos por éste sean desestimados por la autoridad competente. También se interrumpe si el deudor acepta tácita o expresamente el derecho de su acreedor.

En otro orden de ideas, la legislación establece que el derecho a recibir alimentos es imprescriptible (artículo 2124).

Como ejemplo de la prescripción negativa o liberatoria se señala el siguiente: María vende a Carmen un pantalón, fijando como fecha de pago del 30 de marzo de 2002, transcurre un año y María por diversas causas (desidia, olvido) no pide por ningún medio a Carmen que le pague el pantalón, así que transcurrido un año (30 de marzo de 2003) Carmen interpone juicio para que se reconozca la prescripción de su obligación. En este caso se está en la prescripción ejercida como acción. Pero sin en vez de que sea Carmen la que concurre ante el juez, quien lo hace es María, Carmen podrá hacer valer la prescripción como excepción, y en caso de no hacerlo así, el juez podrá tomando en

La obligación fiscal y sus formas de extinción

cuanta lo actuado, darle la razón a María y ordenar a Carmen que cumpla con su obligación.

Por último, cabe señalar que nuestro Código Civil considera como medio para extinguir la obligación a la caducidad, y la define como el medio de perder derechos por el solo transcurso del tiempo fijado al respecto por la Ley, si dentro de este término o plazo el interesado no lleva a cabo el hecho o hechos legalmente señalados, como necesarios para mantener vivo y no perder, un derecho substantivo o uno procesal, según sea el caso (artículo 2136). Consiste pues, en la pérdida del beneficiario de un derecho a ejercitar la acción que le compete para su aprovechamiento, dentro de un lapso preestablecido que no se puede alargar, suspender ni interrumpir, por lo que la caducidad debe estudiarse de oficio por el juez que conozca del asunto. La caducidad pretende evitar una situación inestable, por ello, a diferencia de la prescripción, ésta sí afecta a los incapaces.

De lo anterior se desprenden las siguientes diferencias entre prescripción y caducidad:

- En tanto que la caducidad puede ser convencional o establecida por convenio, la prescripción sólo es legal.
- Mientras que la caducidad siempre afecta a los incapaces la prescripción no corre en contra de ellos.
- Mientras la caducidad puede hacerse valer de oficio por el juez, la prescripción sólo es tomada en cuenta cuando el obligado lo hace valer.
- Con la prescripción se extingue un derecho de crédito ya existente, con la caducidad lo que se pierde es la facultad de ejercitar una acción.

Con lo estudiado, se aprecia las diversas vertientes que concluyen la obligación en el derecho común. Muchos sostienen, y me uno a ese criterio, que del derecho civil parte la gran proporción de las instituciones y figuras jurídicas que existen, entre ellas, las del campo del derecho fiscal, que no tiene formas innovadoras o que disten mucho de las consignadas en el derecho común, lo que hace entrever la interrelación y/o derivación del derecho fiscal con respecto del derecho civil.

Cabe destacar que el estudio hecho de las obligaciones se hizo en base a lo dispuesto en el Código Civil del Estado de Guerrero. Lo anterior no debe desmeritarse por el hecho de que las obligaciones fiscales a analizar sean las que corresponden a la Federación, ya que también se hizo referencia a la doctrina, y prácticamente entre los conceptos dados por el Código Civil en materia común para el Distrito Federal y para toda la República en materia Federal y el nuestro, su diferencia por cuanto hace a las obligaciones, es mínima y se refiere a los términos y plazos⁵¹.

Por tanto, considero prudente aclarar, que la razón que me orilló a consultar nuestro Ordenamiento Civil durante el desarrollo de este primer capítulo es, únicamente brindar un panorama general de la obligación civil en el Estado de Guerrero, que si bien es cierto, se trata de un tema amplísimo y apasionante del Derecho, también es cierto que, como ya se dijo, entre la doctrina y la legislación civil Guerrerense, y ésta y el Código Civil en materia Federal, existe un criterio uniforme por cuanto hace a los conceptos básicos analizados, por lo que constituye una pauta a seguir apropiada para el análisis del tema que nos ocupa: La obligación fiscal y sus formas de extinción.

⁵¹ Consultar anexo 1: Cuadro comparativo entre el Código Civil en materia común para el Distrito Federal y para toda la República en materia Federal y el Código Civil del Estado de Guerrero.

Capítulo Segundo: ACTO ADMINISTRATIVO

Antes de iniciar el presente capítulo, cabe destacar que todas aquellas actuaciones llevadas a cabo por la autoridad fiscal en relación con las obligaciones a cargo de los contribuyentes, son actos administrativos que deben revestir los requisitos mínimos de legalidad establecidos por el artículo 16 de nuestra Carta Magna y 38 del Código Fiscal de la Federación.

En tal sentido, si bien es cierto que la autoridad fiscal se encuentra facultada para determinar obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, también lo es que para ello debe observar una serie de requisitos fundamentales para que tengan plena eficacia jurídica y, en consecuencia, puedan afectar la esfera jurídica de los particulares, pues de lo contrario, estaríamos frente a resoluciones administrativas que determinan obligaciones fiscales afectadas de ilegalidad, las cuales pueden ser controvertidas a través de los medios de defensa que el propio Código Fiscal de la Federación establece, de ahí la relevancia de entrar al estudio del acto administrativo, ya que sólo así se está en posibilidad de saber cuándo estamos frente a un acto revestido de ilegalidad y cómo defendernos.

I. La Hacienda Pública

El Estado, según el maestro Francisco Porrúa Pérez, es una sociedad humana, establecida en un lugar determinado, estructurada y regida por un orden jurídico, creado, aplicado y sancionado por un poder soberano, para obtener el bien público temporal⁵².

⁵² Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, 33ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2000, p. 26.

De lo anterior se concluye que el Estado es una organización social, dotado de un conjunto institucional de estructuras jurídico – políticas, representadas por funcionarios y empleados públicos y por los propios particulares, los que desarrollan la actividad del Estado encaminada a satisfacer las necesidades generales. Es decir, la actividad del Estado se manifiesta o se ostenta por medio de la actuación de sus gobernantes que actúan formando parte de estructuras del Estado que se llaman *órganos*.

Pero estos *órganos* no son todos de la misma categoría, tienen diversa función, y de la misma se deriva que tengan, igualmente, distinta estructura.

De entre dichos *órganos*, se encuentra la Hacienda Pública, como estructura pública que se vincula íntimamente con todos los aspectos económicos y financieros del Estado. Por lo tanto, se puede afirmar que la Hacienda Pública se ocupa del sistema financiero público, el cual comprende tanto los ingresos como los egresos del Estado. Evidentemente, dentro de este sistema financiero no sólo se puede hablar de hacienda pública federal, ya que en el régimen político mexicano también existen las haciendas públicas estatales y municipales⁵³, utilizando para el manejo de los aspectos financieros que les corresponden, los principios y fundamentos del Derecho Financiero Público, definido por la maestra Doricela Mabarak Cerecedo⁵⁴ como: *"la rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tienen por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a la percepción de los ingresos, como en lo que respecta al ejercicio del gasto."*

⁵³ Sin embargo, sólo me ocupare de la hacienda pública federal para el estudio de su estructura y funciones.

⁵⁴ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., editorial McGraw – Hill, México, 2000, pp. 8 y 9.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

El órgano administrativo en estudio, en el ámbito federal se conoce como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y sus atribuciones se encuentran establecidas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y que a la letra dice:

ARTICULO 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el plan nacional correspondiente;

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la federación, del departamento del distrito federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la federación y del departamento del distrito federal;

IV.- (Se deroga).

V.- Manejar la deuda pública de la federación y del departamento del distrito federal;

VI.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende a la banca nacional de desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

La obligacion fiscal y sus formas de extinción

VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo competa a otra secretaría;

X.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la secretaría de comercio y fomento industrial y con la participación de las dependencias que corresponda;

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII. Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la unidad de apoyo para la inspección fiscal y aduanera;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación y

El acto administrativo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

presentarlos, junto con el del departamento del distrito federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal;

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII.- Formular la cuenta anual de la hacienda pública federal;

XIX.- Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del informe presidencial e integrar dicha documentación;

XXI. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la administración pública federal;

XXII.- (Se deroga).

La obligación fiscal y sus formas de extinción

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV.- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la secretaria de contraloría y desarrollo administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal.

XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Por otro lado, la Secretaría cuenta con un reglamento interno que es expedido por el Presidente de la República, en que se establecen los funcionarios y unidades administrativas que la componen⁵⁵. Estos organismos y unidades administrativas tienen encomendadas tareas distintas, pero que se interrelacionan entre sí para llevar a cabo las actividades que le corresponden a dicha dependencia gubernamental. Así, cada uno de los componentes estructurales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercen sus funciones a través de los actos administrativos, y son éstos los actos que interesan. Es decir, los actos que emanan de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus distintos funcionarios y unidades administrativas, son los que corresponden al estudio del presente capítulo.

Por lo tanto, resulta claro que el acto administrativo emana de un órgano administrativo, en este caso, la Secretaría de Hacienda y

⁵⁵ Consultar anexo 2. Estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.



Crédito Público, en función del ejercicio de aquellas atribuciones que le han sido encomendadas.

II. Concepto de acto administrativo

De acuerdo con lo dicho en el apartado anterior, la función administrativa se concreta en actos jurídicos, que consisten en una declaración de voluntad en ejercicio de una potestad administrativa.

Por lo tanto, el acto administrativo se entiende como un acto ejecutivo, y unilateral, que determina situaciones jurídicas (crea, reconoce, modifica, transmite o extingue derechos y obligaciones) para casos individuales, y que se efectúa en cumplimiento de las atribuciones y facultades que las leyes determinan a la Administración Pública. En este sentido, el maestro Andrés Serra Rojas⁵⁶ define al acto administrativo en los siguientes términos: *"el acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, trasmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general."*

No obstante su importancia, dicho término no ha sido precisado por nuestra legislación administrativa. Sin embargo, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito⁵⁷, en la Tesis I.4o.A.341 A, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Marzo de 2002, Novena Época, página 1284,

⁵⁶ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 19ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998, p. 238.

⁵⁷ Legislación Fiscal y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, C.D., 2002.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

proporciona, mediante interpretación hecha al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, un concepto de acto administrativo en los siguientes términos:

ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO. La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1603/2001. Contralor Interno en la Procuraduría General de la República y otra autoridad. 12 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

En el ámbito fiscal, con los mismos elementos empleados para definir al acto administrativo, se puede afirmar que se trata de la declaración unilateral de voluntad externa, concreta y ejecutiva, que debe constar por escrito, la cual dimana de la Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, actuando con funciones propias o delegadas en el ejercicio de las facultades que le han otorgado las disposiciones fiscales, y que tiene por objeto crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta.

III. Elementos y requisitos del acto administrativo

Existe un gran número de opiniones acerca de los elementos que integran el acto administrativo, pero la mayoría de los doctrinarios coinciden en señalar dos fundamentales: la *legitimidad* y el *mérito*.

En lo que se refiere a la legitimidad, no se debe entender como sinónimo de legalidad, tal y como lo dice el maestro Manuel María Díez⁵⁸: *"el concepto de legalidad de un acto es más extenso que el de legitimidad por que se integra con ésta y el mérito."*

Es decir, la legitimidad, en relación con el acto administrativo, se refiere a que éste debe ser dictado por autoridad competente en ejercicio de sus facultades, contener una manifestación de voluntad emanada de un ente público, tener un objeto lícito y cumplir con los requisitos formales que señale el ordenamiento legal según corresponda al caso concreto.

En cambio, el mérito, que es el otro de los elementos del acto administrativo, consiste en la oportunidad y la conveniencia del acto, o sea, en la necesidad de que el acto sea adecuado al interés público.

Sin embargo, en nuestro sistema jurídico para que el acto administrativo sea legal, basta con que sea legítimo, ya que la conveniencia y la oportunidad no se han considerado como requisitos para su legalidad, tal y como se aprecia en el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que a la letra dice:

⁵⁸ Armienta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, 5ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2001, p. 11.

ARTÍCULO 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI. (Se deroga);

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI. (Se deroga);

La obligación fiscal y sus formas de extinción

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos que deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes, o establecidos por la ley.

Como se ve, la ley no hace una distinción entre los elementos y los requisitos que todo acto administrativo debe reunir, y de hecho, los mismos doctrinarios no se han puesto de acuerdo. Por ejemplo, el maestro Acosta Romero⁵⁹ considera que el acto administrativo conlleva elementos y requisitos, y dice que el primer término se refiere a los componentes del acto, y el segundo a la forma de exteriorizar los elementos.

Independientemente de lo anterior, nuestro Código Fiscal de la Federación nos señala claramente los requisitos que deben contener los actos administrativos, los cuales forzosamente deben cumplir las autoridades fiscales para que los actos que emitan en función de las facultades que les han sido conferidas sean apegados a derecho y que no puedan ser revocadas, ya sea por resolución administrativa, por

⁵⁹ Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 10ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991, pp. 637 y ss.

sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien por ejecutoria dictada en juicio de amparo directo.

Dichos requisitos son los siguientes⁶⁰:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la cusa legal de la responsabilidad.

De lo anterior, se aprecia que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación señala los requisitos mínimos que deben contener los actos administrativos para salvaguardar varias garantías individuales de seguridad jurídica de los ciudadanos como la de audiencia, la que los actos de autoridad estén fundados y motivados, las de adecuada defensa derivadas del exacto conocimiento que se tenga del acto de la autoridad y de sus causas.

Fundar un acto es expresar las normas legales aplicables y motivar es expresar los razonamientos sustanciales para explicar el encaje de los hechos en la disposición normativa, en forma tal que el particular conozca la esencia de los argumentos de hecho y fundamento de derecho en que se apoyó la autoridad, a fin de que esté en posibilidad

⁶⁰ Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

de defenderse en contra de dicho acto y pueda exhibir pruebas en contrario de los hechos aducidos por la autoridad⁶¹.

El acto debe estar emitido por autoridad competente. Tomando en cuenta que en el amplio campo de la administración tributaria los funcionarios actúan con competencia originaria y con delegada, es necesario definir cuando se está ante una y otra.

Siguiendo el criterio de los tribunales, *competencia originaria* es aquella en la cual las facultades o atribuciones de un órgano específico de la administración pública se traducen en un acto concreto lesivo o favorable al particular (acto negativo o positivo), siempre que el ejercicio de facultades emane de un texto expreso de la ley, reglamento o cualquier otro ordenamiento con fuerza coercitiva y, actúe además, como titular del órgano de autoridad previsto en el precepto y cuerpo normativo correspondiente, es decir, que cuente con plena existencia jurídica. En cambio, la *competencia por delegación* surge de un acuerdo delegatorio de facultades por un órgano de la propia administración pública, cuyo titular cuenta con la competencia originaria y con la atribución de delegar, con la modalidad y condiciones (especiales, temporales, de cuantía o de cualquier otra índole) que el propio acuerdo determine⁶².

IV. Caracteres del acto administrativo

Son dos los caracteres esenciales del acto administrativo en los que coinciden la mayor parte de los doctrinarios: su carácter ejecutivo y su presunción de validez.

⁶¹ Consultar anexo 3. "FUNDAMENTACIÓN y motivación", Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, Tesis: XXI. 1o. 92 K, Semanario Judicial de la Federación, Página 334.

⁶² Fernández Sagardi, Augusto, *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, editorial Sicco, México, 2000, p. 131.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

La primera de las características que se refiere al *carácter ejecutivo*, consiste en la facultad de la autoridad administrativa para disponer la realización o cumplimiento de los actos que emiten en ejercicio de sus funciones, sin intervención judicial, dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico.

Esta característica se observa plenamente en los actos administrativos en materia fiscal, en el procedimiento económico coactivo, por el cual la autoridad recaudadora, exige el pago de las contribuciones, que no hayan enterado o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, así como las multas, recargos y actualizaciones, que se hayan originado por la omisión en el pago de las contribuciones que corresponda al contribuyente según su régimen tributario⁶³.

Sin embargo, cabe agregar que esta característica no es absoluta, toda vez que el particular cuenta con medios para impugnar⁶⁴ los actos administrativos, que al resolverse, bien se puede declarar la nulidad lisa y llana de dicho acto, hipótesis en que no podrá ser ejecutado.

Por cuanto hace la *presunción de validez*, se dice que todo acto administrativo se presume que fue dictado conforme a derecho por la administración pública, por lo que para desvirtuar lo anterior, resulta indispensable que el administrado pruebe que se emitió en contravención a las normas jurídicas, o en su caso hacer suyo lo establecido en el precepto siguiente:

⁶³ Consultar artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁴ Los medios de impugnación de los actos administrativos serán analizados en capítulos posteriores, pero a manera de referencia se enuncian: recurso administrativo de revocación ante el mismo órgano administrativo emisor de la resolución impugnada, juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y juicio de amparo directo que se interpone ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

ARTÍCULO 68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Como una de las características específicas del acto administrativo es su presunción de validez, corresponde al particular demostrar el vicio de ilegalidad del acto administrativo que afecta su esfera jurídica, por lo que la Administración Pública está liberada de la carga procesal de probar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para su emisión, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

La existencia de este atributo del acto administrativo constituye una prerrogativa que el legislador le otorga a la administración, lo que otros autores denominan como "el privilegio de la Ley a favor de la autoridad", con el objeto de que realice sus funciones, en forma rápida y expedita, en atención a la relevancia de orden público que tiene la actividad administrativa, como medio para alcanzar el cumplimiento de los fines del Estado.

De esta manera, la presunción de validez del acto administrativo, además de ser una prerrogativa para la autoridad, constituye una garantía de seguridad jurídica para los gobernados en virtud de que sólo podrá ser anulado mediante la impugnación del agraviado.

Este principio lo ha recogido el artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que establece:

ARTÍCULO 8.- El acto administrativo será válido hasta en tanto su invalidez no haya sido declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según sea el caso.

Aunado a los caracteres anteriores, existen otros, como es la unilateralidad, que se refiere a que las autoridades emiten los actos administrativos sin la necesidad de la intervención de los particulares, es decir, se tratan de decisiones ejecutorias que producen efectos jurídicos que se traducen en obligaciones de los administrados, pero siempre apegándose a derecho, como ya se ha dicho.

En otras palabras, son actos que nacen sin la necesidad del consentimiento por parte del gobernado, simplemente el hecho de que su situación encuadre en alguna de las hipótesis previstas en ley para la emisión de un acto administrativo, es suficiente para que la autoridad lo emita.

V. Efectos del acto administrativo

Todo acto que pueda producir efectos jurídicos es un acto administrativo eficaz. Para ello, el acto o resolución debe notificarse a su destinatario, que puede ser un particular o una autoridad administrativa.

De acuerdo con lo anterior, la notificación, es la única circunstancia exigida para que éste sea capaz de producir sus efectos jurídicos. La notificación, consisten en darle publicidad a una resolución o acto (ya sea administrativo o judicial) de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, a la persona que se reconoce como interesado en su conocimiento. Los medios de notificación de los actos administrativos, varían según las leyes vigentes que los rijan.

En tal sentido, cuando un acto administrativo se ha perfeccionado por haber llenado todos los requisitos para su formación, y ha sido notificado, adquiere fuerza obligatoria. Esta cualidad del acto administrativo es muy importante, pues para que sea exigible su observancia, no necesita ninguna clase de formalidad adicional a su emisión, en atención al principio de presunción de validez referido en líneas precedentes.

Sin embargo, que un acto administrativo sea válido, no significa que forzosamente también sea eficaz, pues existen actos que para surtir efectos requieren del transcurso de un término o de un acontecimiento futuro, bien sea porque la ley así lo establezca o porque la autoridad le haya impuesto alguno de estos requisitos.

Por ello, hay autores que distinguen entre actos administrativos perfectos y actos administrativos afectados de ilegalidad. El acto administrativo perfecto es aquel emitido por una autoridad competente, en el que se expresa una voluntad sana, esto es, libre de vicios, tengan un objeto lícito y satisfaga las formalidades señaladas por las disposiciones legales aplicables; por el contrario, el acto administrativo ilegal es el que o bien proviene de una autoridad incompetente, o la voluntad que en él se manifiesta esté viciada, no cumple con el requisito de licitud de su objeto o no llena las formalidades establecidas en ley.

En este sentido, sólo los actos administrativos perfectos son simultáneamente válidos y eficaces, por lo que rigen desde que existen jurídicamente.

No obstante lo anterior, puede suceder que un acto ilegal surta sus efectos, sin embargo, tal eficacia resulta precaria, pues en el momento

La obligación fiscal y sus formas de extinción

en que se demuestre su irregularidad, el acto dejará de tener vida jurídica, lo que resulta lógico si consideramos que este tipo de actos carecen totalmente de sustento jurídico. Sin embargo, sin el afectado no hace valer ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales dicha irregularidad, estos actos pueden tener el carácter de consentidos, con lo que adquieren eficacia plena, es decir, la autoridad puede exigir al particular su cumplimiento. De esta manera, para que un acto administrativo pueda gozar de plena eficacia requiere ser válido y, además tener fuerza ejecutoria, o bien que no sean impugnados por ninguno de los medios que el particular tiene a su disposición conforme al Código Fiscal de la Federación.

En otro orden de ideas, cabe señalar que hay actos de carácter general, los cuales para que surtan efectos, requieren ser publicados en el órgano oficial del Estado, que es el Diario Oficial de la Federación, según se desprende del artículo 4 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que establece:

ARTÍCULO 4.- Los actos administrativos de carácter general, tales como reglamentos, decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores, que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el **Diario Oficial de la Federación** para que produzcan efectos jurídicos.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

Con relación a los actos que no sean generales, serán eficaces y exigibles a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada al particular al que va dirigido⁶⁵.

Por último, el acto administrativo no debe tener efectos retroactivos, sino que su eficacia siempre debe proyectarse hacia el futuro, pero tratándose de actos que otorgan un beneficio al particular, y no se lesiona otro interés, como por ejemplo la autorización para recibir donativos, una vez que éste es notificado a su destinatario, se vuelve un derecho exigible y oponible a terceros, cuyos efectos serán retroactivos a la fecha de emisión de dicho acto, es decir, serán válidos los donativos que se hayan recibido desde la fecha de emisión de la autorización, y no desde la fecha en que fue notificado.

VI. La notificación del acto administrativo

La notificación, como ya se dijo, es el acto mediante el cual, se hace saber una resolución judicial o administrativa al destinatario de la misma, de conformidad al procedimiento que para cada caso establezca la ley.

La notificación del acto determina, por un lado, su vigencia y de allí su eficacia, razón por la cual se afirmó en el capítulo anterior, que la notificación es la única circunstancia exigida para que el acto sea capaz de producir sus efectos jurídicos.

Por otra parte, la notificación también constituye un presupuesto para el ejercicio de los recursos administrativos y, en todo caso, como presupuesto para la impugnación a través de los medios establecidos en la ley.

⁶⁵ Consultar el artículo 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

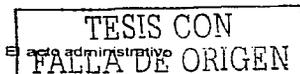
En este sentido, la notificación no sólo constituye una condición jurídica para la eficacia de los actos administrativos, sino también actúa como presupuesto para que transcurran los plazos de impugnación.

Puede, sin embargo, agregarse una tercera función, pues la notificación califica en algunos casos la legitimación del recurrente, ya que se ha establecido que la legitimación puede deducirse de la cualidad de destinatario del acto, lo cual no obsta para que se desvirtúe su legalidad, precisamente, sobre la base de que el destinatario no es quien debe recibir tales efectos o no era a quien correspondía la legitimación en la sede administrativa.

Eficacia, impugnación y legitimación, son por tanto las tres funciones que pueden atribuirse a la notificación.

La eficacia, según la naturaleza del acto, se manifiesta de distintos modos. La comunicación del acto, por sí sola, puede en algunos casos dar lugar al cumplimiento de los efectos jurídicos que de él se derivan, o simplemente dar lugar a que puedan cumplirse las circunstancias requeridas para la concreción de sus efectos (actos sujetos a término o condición y actos que requieren de ejecuciones materiales).

Por lo que a esta función se refiere (eficacia del acto), puede afirmarse que la notificación constituye el principio del procedimiento vinculado al respeto de las garantías jurídicas del administrado. Se realiza así la seguridad jurídica de aquellos a quienes la Administración pretende imponer una obligación o afectar de manera absoluta o parcial en sus derechos.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

Como segunda función, se ha dicho que la notificación actúa como presupuesto para que transcurran los plazos de impugnación. La certeza acerca del inicio del lapso para recurrir y en algunos casos la exigencia del señalamiento en el acto de notificación, de los recursos que contra el acto notificado proceden, así como de su exacto contenido, son sin duda mecanismos que tienden a asegurar aún más el derecho del administrado de acceder a la justicia en búsqueda de protección y reparación frente a la ilegalidad en el actuar administrativo.

Finalmente, también se ha vinculado a la notificación, como parte de su función, la legitimación para recurrir. Es decir, en el propio acto administrativo, se reconoce la aptitud jurídica de su destinatario, para asumir la figura de recurrente o actor, ya sea que interponga un recurso administrativo ante al autoridad emisora del acto, o un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otra parte, la notificación como medio de comunicación del acto, puede verificarse según distintas modalidades. El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación⁶⁶, prevé las siguientes formas de notificación:

- Personales
- Por correo certificado con acuse de recibo.
- Por correo ordinario o telegrama.
- Por estrados.
- Por edictos.
- Por instructivo.

⁶⁶ Consultar el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Se admiten adicionalmente otras formas de notificación si se trata de que ésta o los actos a notificar deban surtir efectos en el extranjero y son:

- Por mensajería con acuse de recibo.
- Por transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía.
- Por otros medios establecidos en los acuerdos o tratados internacionales suscritos por México⁶⁷.

Ahora bien, las notificaciones se harán *personales* o por *correo certificado* cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos⁶⁸.

Las **notificaciones personales**, se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes deban notificarse se presentan en las mismas, o bien, podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efecto del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiese designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos. Así también, toda notificación personal realizada directamente con su destinatario aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales, serán válidas⁶⁹.

A su vez, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que al practicar las notificaciones personales, deberá proporcionarse al

⁶⁷ En el TLCAN, por ejemplo, no existe otro medio de notificación diferente a los aquí mencionados (ver artículo 506 del TLCAN).

⁶⁸ Consultar el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

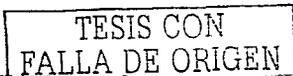
⁶⁹ Consultar artículo 136 del Código Fiscal de la Federación.

interesado copia del acto administrativo que se notifica. Así también, en el acta de notificación deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en dicha acta.

El procedimiento para llevar a cabo las notificaciones personales se establece en el artículo 137 del mismo ordenamiento legal, el cual dispone que en caso de que el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de 6 días, a las oficinas de las autoridades fiscales, pero si se trata de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino⁷⁰.

Por otra parte, para que las notificaciones por **correo certificado** tengan eficacia jurídica, es necesario que se ajusten a lo establecido en la Ley del Servicio Postal Mexicano, en especial, los artículos 42, 59 y 61, es decir, que la correspondencia registrada sea entregada únicamente al destinatario o a su representante legal, y que recibida por cualquiera de ellos dos, sea recabada en un documento especial, llamado *acuse de recibo*, la firma de recepción, que se entregará a su vez al remitente, como constancia de notificación. Sólo así puede conseguirse la finalidad del correo certificado, que es garantizar de la

⁷⁰ Ver anexo 4. "NOTIFICACIONES. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIRSE CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO SE REALICE CON PERSONA DISTINTA DEL DIRECTAMENTE INTERESADO". Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Revisión fiscal 1201/92, Semanario Judicial de la Federación, Página 359.



mejor manera posible que la pieza postal sea del conocimiento del destinatario⁷¹.

El referido acuse de recibo acredita que la pieza postal que consigna fue entregada a la persona cuya firma calza, mas esto no demuestra por sí solo que la notificación realizada se haya practicado legalmente, toda vez que, como ya se dijo, la correspondencia debe ser entregada únicamente a su destinatario o a su representante legal (sobre todo tratándose de personas morales), y si en el acuse de referencia se advierte que quien firmó de recibido es una persona distinta, no puede acreditarse la legal notificación y mucho menos, que el interesado haya tenido conocimiento de dicha diligencia.

Sobre el particular, la tesis⁷² aislada número 228720 sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Segunda Parte, enero a junio de 1989, Octava Época, página 495, expone:

NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO.

PERSONAS FISICAS. De la interpretación armónica entre lo que disponen, por un lado, la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, y por el otro, el texto del artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano (antes artículo 457 de la Ley de Vías Generales de Comunicación), es posible concluir que si el legislador federal consignó en el primero de los numerales indicados la posibilidad de realizar notificaciones por correo certificado con acuse de recibo cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que

⁷¹ Ver anexo 5. "NOTIFICACIONES HECHAS POR CORREO CON ACUSE DE RECIBO. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR." Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, Amparo directo 416/91, Semanario Judicial de la Federación, Página 287.

⁷² Legislación fiscal y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, C.D., 2002.

pueden ser recurridos, lo hizo tomando en consideración el específico tratamiento que esta última forma de comunicación implica, es decir, que la correspondencia registrada, a diferencia del correo ordinario, habrá de ser entregada, precisamente, a la persona a la cual se ha dirigido y no a otra ajena, salvo que para ello medie autorización por escrito, según lo establece expresamente la segunda de las disposiciones invocadas. En ese orden de ideas, si bien una tarjeta de acuse de recibo, como documento público que es, goza de valor probatorio pleno, sin embargo, lo que en ella se acredita es que la pieza postal que consigna fue entregada a la persona cuya firma calza, mas esto no demuestra por sí solo que la notificación realizada se haya practicado legalmente, si de las diversas constancias que obran en autos se advierte con claridad que dicha firma difiere notoriamente a aquella que pertenece al destinatario de la comunicación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 713/89. José María Noriega Peña. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

No obstante lo anterior, cuando se trate de notificaciones por correo certificado dirigido a personas morales, ésta será válida cuando el personal del Servicio Postal Mexicano haga entrega de la correspondencia en el departamento o lugar destinado para ello, sin que sea necesario que la misma sea recibida por el propio representante legal. Al respecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito⁷³, mediante la tesis aislada 251212, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Volumen

⁷³ Legislación Fiscal y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación, C.D., 2002.

139-144 Sexta Parte, Séptima Época, página 106, estableció lo siguiente:

NOTIFICACIONES FISCALES POR CORREO. CUANDO DEBEN CONSIDERARSE CORRECTAS. Tratándose de una notificación por correo, con la copia certificada del acuse de recibo postal, se demuestra quién recibió en el domicilio de la empresa destinataria el oficio relativo, y así las cosas, es de reconocerse que la citada empresa sí tuvo conocimiento de la resolución contenida en ese oficio, dándose así cumplimiento a lo establecido por el artículo 98, fracción II, del Código Fiscal de la Federación. No es óbice a la conclusión anterior lo manifestado por la empresa en el sentido de que la pieza postal de referencia "para satisfacer los requisitos de notificación legal, debió haber sido entregada a representante legal de la hoy quejosa", ya que no es costumbre que el empleado postal entregue la correspondencia, en forma personal, al representante legal de la empresa a la que va dirigida, pues es absurdo pensar que el mensajero debe cerciorarse de la personalidad de quien recibe la correspondencia, para cuyo caso debería analizar la documentación idónea que comprobara que quien recibe la pieza postal y firma la tarjeta de acuse de recibo sea el representante legal de la destinataria. Por tanto, basta que en las oficinas privadas como en las públicas la correspondencia sea entregada en la oficialía de partes o al empleado encargado de recibirla y éste firme la tarjeta de acuse de recibo, para que se considere correcta la entrega de la correspondencia.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 697/79. Automotores Iztapalapa, S.A. 5 de noviembre de 1980. Unanimidad de votos. Ponente:

El acto administrativo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Abelardo Vázquez Cruz. Secretario: José Luis Rodríguez Santillán.

Por otra parte, los actos que se van a notificar por correo ordinario, son todos aquellos que no deban notificarse personalmente, como por ejemplo, aquellos que comuniquen un beneficio al particular. En cuanto al procedimiento para llevar este tipo de notificación, debe regirse por lo que establece la Ley de Vías Generales de Comunicación.

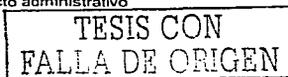
Las notificaciones se harán por estrados en los siguientes casos:

- Cuando la persona a quien se deba notificar desaparezca una vez iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad.
- Cuando la persona a quien se está revisando se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso de cambio de domicilio ante el registro federal de contribuyentes.
- En los demás casos que señalen las leyes fiscales.

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante 5 días el documento que se pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. De lo anterior, la autoridad deberá dejar constancia en el expediente respectivo, y se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento⁷⁴.

Por último, las notificaciones se harán por edictos sólo en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se

⁷⁴ Consultar artículo 139 del Código Fiscal de la Federación.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en el territorio nacional. Este tipo de notificación se hará mediante publicaciones durante 3 días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican. Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación⁷⁵.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

⁷⁵ Consultar artículo 140 del Código Fiscal de la Federación.

Capítulo Tercero. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

I. Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables.

Dichos recursos, son en sí los ingresos del Estado, los cuales se originan normalmente por los impuestos que decreta, por los derechos, los productos y aprovechamientos que obtiene por sus actividades, y excepcionalmente por los financiamientos que contrata dentro o fuera del país.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1976, que está en vigor con sus reformas, en su artículo 2º, define el gasto público, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 2º.- El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera así como pagos de pasivos o deuda pública, y por conceptos de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal minoritaria,
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominaría genéricamente como "entidades", salvo mención expresa.

El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; por lo que siempre, el importe de lo recaudado a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, deberá destinarse a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Las bases constitucionales del gasto público las encontramos por un lado, en el artículo 65 fracción III de la Carta Magna, que estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. Por otro lado, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las

contribuciones a cubrir el presupuesto; y el artículo 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

El concepto *material* de gasto público estriba en el destino de una contribución para la realización de una función pública, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. *Formalmente*, este concepto de gasto público se da, cuando el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, para lo cual, es indispensable que se encuentre aprobada por el Congreso de la Unión en términos de la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, el artículo 31 Constitucional, que forma parte del capítulo II, del título primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consigna entre las obligaciones de los mexicanos la de contribuir al gasto público. El texto en cuestión dice textualmente:

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;

II.- Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

La obligación fiscal y sus formas de extinción

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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

De dicha disposición se desprenden los siguientes elementos:

- a) La contribución constituye una obligación de derecho público.
- b) La contribución debe ser establecida en ley.
- c) La contribución debe ser proporcional y equitativa, y
- d) Debe establecerse para cubrir los gastos públicos.

No obstante que la disposición transcrita se refiere a la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, dicha obligación se extiende a los extranjeros que residan en el territorio nacional o que tengan fuentes de ingresos en la República Mexicana. Al respecto, el maestro Hugo Carrasco Iriarte, transcribe la tesis pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que sostiene que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional⁷³.

Por lo tanto, la obligación tributaria de los mexicanos y de los extranjeros (según se advierte de la transcripción del artículo en análisis) está condicionada a la del lugar de residencia del contribuyente, pues

⁷³ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, editorial IURE Editores, S.A. de C.V., México, 2001, p. 173.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

de ello dependerá si se trata de contribuciones federales, o si corresponden al Distrito Federal, a algún estado de la República o bien, si se debe contribuir al municipio.

En este sentido, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación⁷⁴, no distingue entre los nacionales y extranjeros en lo referente al cumplimiento de obligaciones fiscales.

Más adelante, el artículo 6 del citado ordenamiento legal determina la causación de las obligaciones fiscales, al manifestar:

ARTÍCULO 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...

Bajo este mismo contexto, el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece los casos en los cuales las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto a que se refiere⁷⁵, siendo los siguientes:

- Las personas físicas o morales que residan en México, respecto de la totalidad de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de su riqueza.
- Las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el territorio mexicano, respecto de los ingresos que se obtengan del establecimiento o base de que se trate.

⁷⁴ Consultar artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁵ No se debe perder de vista que el Impuesto Sobre la Renta es un impuesto que se debe enterar a la Federación.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- Las personas físicas o morales residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, que no cuenten con el establecimiento o base fija que se mencionan en el punto anterior, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.

Así pues, tanto mexicanos como extranjeros tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos; este mandato constitucional se basa en el principio de legalidad tributaria⁷⁶, que es una garantía individual, que consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir, que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

Asimismo, el artículo 31 fracción IV Constitucional, también ampara el principio de proporcionalidad y equidad en la determinación de las contribuciones. El maestro Margain Manautou⁷⁷ considera que "son dos conceptos y no uno sólo que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, que ambos requisitos son de naturaleza jurídica distinta, con las cuales deben cumplir las leyes fiscales.

⁷⁶ La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. Tomo II, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación - Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2001, p. 824.

⁷⁷ Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1999, p. 58.

Así, la Tercera Sala de la Suprema Corte aprobó el 14 de enero de 1991, por unanimidad de 5 votos la jurisprudencia 4/91; esta misma jurisprudencia, a partir de 1995, lleva el número 274⁷⁸ y expresó:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBÉN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.- La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En efecto, la anterior jurisprudencia deja en claro que la proporcionalidad y la equidad son dos conceptos distintos, por lo que se llega a la conclusión de que, en esencia el principio de proporcionalidad y equidad, exige por una parte que los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes en las que se sustenten las bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y

⁷⁸ La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. *Op. cit.* p 874.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales⁷⁹.

En conclusión, el valor superior que persigue este principio consiste, en evitar que existan normas que produzcan como efecto de su aplicación un trato discriminatorio cuando los sujetos se ubiquen en situaciones jurídicas análogas, o bien, propiciar efectos semejantes entre sujetos que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Por tanto, si bien es cierto que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, también lo es que debemos hacerlo de conformidad con nuestra capacidad contributiva, la cual se define en función de nuestros ingresos y egresos. En este sentido, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado el concepto de capacidad contributiva, a través, primero de la tesis aislada P. XXXI/96 del 12 de marzo de 1996, que formó el primer precedente de la jurisprudencia del propio Pleno 109/99 de 26 de octubre de 1999⁸⁰, que dice:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben

⁷⁹ La doctrina, la legislación y la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, consideran que las funciones o fines de las contribuciones son fiscales o extrafiscales. Los fines fiscales aquellos que se establecen para cubrir los gastos públicos del Estado. Los fines extrafiscales, son aquellos que se refieren a la actividad económica del Estado, y que tienen como finalidad promover objetivos generales de la política económica, tales como el pleno empleo, la estabilidad monetaria, el crecimiento económico, un ejemplo de contribución extrafiscal son las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

⁸⁰ La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000. *Op. cit.* p. 883.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

La capacidad económica del sujeto pasivo pues, es su capacidad contributiva real a los gastos públicos, y dicha capacidad no es otra cosa más que el reflejo de sus erogaciones, y el Estado tiene facultad de gravarlos en ejercicio de su potestad tributaria⁸¹.

Cabe agregar que tratándose de empresas o de personas físicas con actividades empresariales de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁸², el indicativo de su capacidad económica está en relación directa con sus activos.

Una vez establecidos los términos bajo los cuales, tanto mexicanos como extranjeros, debemos contribuir al gasto público, resulta conveniente precisar con claridad lo que se debe entender por *tributo o contribución*.

⁸¹ Ver anexo 6: "GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA". Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo de revisión 2159/88, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, México, 1995, p. 151.

⁸² Consultar Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el artículo 3° del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo.

II. Concepto de tributo o contribución

Desde el punto de vista gramatical, contribución es la acción y efecto de contribuir; cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.

Contribuir, significa la acción de concurrir con otros aportando bienes para el logro de un fin determinado; en tanto que, en un sentido netamente fiscal, implica dar o pagar la cuota que a cada quien le corresponde a fin de cubrir los gastos públicos⁸³.

Por tanto, contribución es el ingreso que obtiene el Estado de los particulares para sostener los gastos públicos. De ahí el adjetivo contribuyente.

Contribución, es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base en un pacto social, el hombre se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que de manera democrática se establecen los impuestos. Es decir, implica una acción democrática y participativa, asimismo, denota que se trata de una acción compartida y concurrente con otros en la realización del fin público al que se destina.

Cabe agregar, que la palabra contribución en México, alude al género: tributo. Es decir, se trata de sinónimos cuya diferencia es de carácter histórico, y no de contenido. Tributo, es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir, que consiste en el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil:

⁸³ Reyes Altamirano, Rigoberto. *Diccionario de Términos Fiscales*, Tomo I, 3ª ed., editorial Taxxx, México, 2001, p. 271.

el señor exige a sus súbditos el pago de tributos. Así, la palabra tributo, nos recuerda aquellas etapas históricas en las que por capricho y de manera totalmente arbitraria, los poderosos obligaban al pueblo a entregarles el fruto de su trabajo, para así favorecer al incremento de sus riquezas.

En otro orden de ideas, hay doctrinarios, como el maestro Raúl Rodríguez Lobato⁶⁴, que sostiene que la diferencia entre contribución y tributo es más significativo. Al respecto, dice el autor, que la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Las primeras, son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley; y las segundas, aquellas que se derivan de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado). Así, a las contribuciones forzadas, se les denomina tributos, y agrega el autor de referencia, que en México los ingresos señalados por el Código Fiscal de la Federación, se refieren únicamente a los *tributos*.

Como puede advertirse, y en vista de que el propio autor acepta expresamente que nuestro Código Fiscal se refiere a aportaciones obligatorias que deben cubrir quienes se ubiquen en los supuestos de ley, para efectos del presente trabajo, los conceptos contribución y tributos serán utilizados indistintamente, ya que además, en la práctica no existe una diferencia substancial entre ambos, aunado a que el Código en mención, aunque si bien es cierto que no proporciona una

⁶⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., editorial Harla, México, 1986, pp. 5 y 6.

definición de contribución, también lo es que queda claro que se trata de prestaciones económicas que los ciudadanos estamos obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar el gasto público.

En este orden de ideas, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación⁸⁵, hace una clasificación de las contribuciones, siendo las siguientes:

- a) Los impuestos
- b) Las aportaciones de seguridad social
- c) Las contribuciones de mejoras
- d) Los derechos

Los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista en la ley de que se trate, y que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras ni derechos.

La maestra Doricela Mabarak Cerecedo⁸⁶, define a los impuestos de la siguiente manera: "Es la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal".

La fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, define a los impuestos como "las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación

⁸⁵ Consultar artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

⁸⁶ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, p. 60.

jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Llama la atención la definición que se da de *impuestos*, ya que éstos se entienden por eliminación de las otras contribuciones. Lo anterior, no parece lo más conveniente, toda vez que se trata de una definición en extremo genérica que trata de definir a las contribuciones más importantes, y que son justamente los impuestos.

Por su parte, el Código Fiscal del Estado de Guerrero proporciona un concepto de impuestos, que por analogía es totalmente aplicable en el ámbito federal, el cual a la letra dispone:

ARTICULO 6o.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que la Ley fija con carácter general y obligatorio a cargo de todos aquellos sujetos cuya situación coincida con la que la Ley señale como hecho generador del crédito fiscal, para cubrir los gastos públicos.

De la anterior transcripción se advierte que nuestra legislación local define de manera clara y sencilla al impuesto, el cual merece hacer notar que coincide plenamente con la aportación doctrinaria de la maestra Mabarak, citada en párrafos anteriores.

En otro orden de ideas, es conveniente destacar que es el Estado, el único ente que puede fijar contribuciones en general, y en particular los impuestos, que también por exigencia constitucional deben reunir la característica de generalidad, es decir, debe aplicarse por igual a todos los sujetos que lleguen a realizar el hecho gravado por la correspondiente ley tributaria.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

El impuesto, se caracteriza también por ser de carácter *obligatorio*, porque al estar fundado en una ley que le da valor y vigencia, no queda al arbitrio de los gobernados pagarlo o dejar de hacerlo y, en consecuencia, si una persona que se hubiere colocado dentro de los supuestos previstos por la ley tributaria no cumpliera voluntariamente con la obligación de pago, el fisco está dotado de una serie de instrumentos legales que le permitirán cobrarse esa contribución.

Los impuestos contemplados tradicionalmente en las Leyes de Ingresos de la Federación son: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto al activo, el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, el impuesto sobre automóviles nuevos y los impuestos al comercio exterior.

Las **aportaciones de seguridad social**, son aquellas contribuciones cuya finalidad se orienta a proporcionar al Estado los elementos económicos necesarios para brindar seguridad social, a que están sujetas las personas que tienen la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidas por el Estado en la prestación de éstos. También son contribuyentes por este concepto las personas que se benefician directamente con los servicios de seguridad social. Estas aportaciones se encuentran reguladas en ordenamientos como la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores⁸⁷.

Las **contribuciones de mejoras**, son aquellas que deben aportar todos los beneficiados de manera directa por una obra pública, como por ejemplo la pavimentación de una calle o el alumbrado público.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 63.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

La mayoría de las contribuciones de mejoras que existen en la legislación mexicana se establecen en los regímenes fiscales de las entidades federativas, y sobre todo, en la de los municipios. A nivel, se tiene implantada como única contribución de mejora la llamada *Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica*, en donde se regulan las situaciones específicas que se refieren a los sujetos, al objeto y a los porcentajes del gasto que corren por cuenta de los beneficiarios, así como los demás elementos que complementan el pago de esa contribución⁸⁸.

Los **derechos** son aquellas contraprestaciones que el Estado recibe y exige por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona.

Cabe mencionar, que si bien es cierto, los derechos son las contribuciones que se pagan por concepto de contraprestación de servicios administrativos prestados por el Estado, la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, ya que como bien lo explica la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia⁸⁹, el servicio prestado por el Estado es en función al interés general y secundariamente al de los particulares, aunado a que el Estado no es una empresa privada que ofrece servicios a un precio comercial y con un interés lucrativo, sino que por el contrario, se trata de un ente público cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades colectivas.

⁸⁸ Fernández Sagardi, Augusto. *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, editorial Sicco, México, 2000, p. 9.

⁸⁹ Ver anexo 7: "DERECHOS POR SERVICIOS, SU CONNOTACIÓN". La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomo I, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación - Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2001, p. 310.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En México, el concepto de *derechos*, se ha ido ampliando e incluso modificando, al grado que el artículo 2 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, incluye dentro del rubro de derechos los siguientes ingresos:

- Los ingresos que percibe el Estado por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación. Por ejemplo, el caso de las contribuciones que paga una persona por el uso, goce o aprovechamiento de la zona federal marítimo terrestre, en el caso de Acapulco, se encuentran todos aquellos negocios ubicados sobre la Costera Miguel Alemán (Disco Beach, Barbarroja, Mangos, etc.)⁹⁰
- Los ingresos que perciben los organismos públicos descentralizados u órganos desconcentrados del Estado⁹¹, siempre que se encuentren previstos por la Ley Federal de Derechos. Si la ley expresa claramente que uno de los organismos mencionados, por ejemplo, la Comisión de Agua Potable y Alcantarillado del Municipio de Acapulco (CAPAMA) que es organismo público descentralizado del H. Ayuntamiento de Acapulco de Juárez, cobre a los usuarios determinadas cuotas por la prestación del servicio de agua potable, el dinero que se recaude por ese medio tendrá necesariamente el carácter de *derecho*.
- Las contribuciones que sean a cargo de los organismos descentralizados, cuando éstos perciban ingresos por prestar

⁹⁰ Consultar artículo 194-D fracción I de la Ley Federal de Derechos.

⁹¹ La descentralización y la desconcentración son formas jurídicas en que se organiza la administración pública y en las dos el poder central trasmite parte de sus funciones a determinados órganos u organismos. La diferencia esencial reside en que los organismos descentralizados tienen personalidad jurídica y patrimonio propios y no están sujetos a una relación jerárquica respecto al poder central (ejemplo PEMEX) mientras que los organismos desconcentrados, son parte de la centralización administrativa cuyas atribuciones o competencia la ejercen en forma regional, por lo que no cuentan ni con patrimonio ni personalidad propia, y son subordinados del órgano centralizado.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

servicios que se consideren exclusivos del Estado a los gobernados. Siguiendo el ejemplo anterior, CAPAMA debe entregar al Estado por concepto de derechos, un porcentaje determinado de los ingresos totales que obtenga durante un período específico, debido a que presta un servicio público exclusivo del Estado.

Por último, la proporcionalidad y equidad en el pago de derechos, se rige por un sistema distinto del de los impuestos, tal y como se aprecia de la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁹²:

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.-

Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las

⁹² La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomo I, Op. Cif., p. 311.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos lo que reciban servicios análogos.

Por tanto, el pago de derechos por servicios es una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago de la contribución. Consecuentemente, se presume que quien solicita algún servicio que proporciona el Estado o va a hacer uso de bienes del dominio público, cuenta con recursos económicos suficientes para ello, así como para pagar un importe mínimo por concepto de derechos.

Todos y cada uno de estos cuatro tipos de ingresos forman parte muy destacada del Derecho Fiscal, toda vez que representan medios, autorizados por la ley, para que la Hacienda Pública pueda allegarse los fondos necesarios para cubrir sus requerimientos presupuestarios.

Lo expresado a lo largo del presente capítulo permite conocer con cierto detalle los ingresos tributarios como parte de las fuentes económicas a las que el Estado suele recurrir, a fin de procurarse los recursos necesarios para la integración de su presupuesto. Las fuentes, sin pretender profundizar en un tema que ameritaría un estudio aparte, son de lo más variadas. Entre ellas se encuentran los *ingresos financieros*, que son aquellos que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurre, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de los gobernados.

Dicho en otras palabras, mientras que los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros

La obligación fiscal y sus formas de extinción

constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria.

Así pues, el Derecho Fiscal guarda una íntima relación con la actividad recaudadora del Erario. Sin embargo, no todas las percepciones estatales forman parte de su campo de acción, de ahí que resulte pertinente distinguir los ingresos tributarios de los ingresos financieros, insistiendo en que los primeros son aquellos aportes económicos que los ciudadanos hacen al Fisco sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos personales; y los segundos derivan de las más diversas fuentes de financiamiento⁹³.

En tal tesitura, son los ingresos tributarios los que interesan al Derecho Fiscal.

En conclusión, el objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus ingresos tributarios.

⁹³ Ingresos financieros: a) empréstitos; b) emisión de moneda; c) emisión de bonos de deuda pública; d) amortización y conversión de la deuda pública; e) expropiaciones; f) decomisos; y g) privatizaciones, entre otros.

Capítulo Cuarto. LA OBLIGACIÓN FISCAL

I. Concepto de obligación fiscal

Siguiendo el orden de ideas expuestas en los capítulos anteriores, toca el turno de establecer qué se debe entender por obligación fiscal

En este sentido, aún y cuando parece tarea sencilla definir un concepto que es pilar fundamental del derecho fiscal, en realidad se torna difícil si se considera que nuestra legislación es omisa al respecto, lo que ha dado lugar a que en la doctrina exista una amplia gama de conceptos que en un momento dado, resultan contradictorios, confusos o vagos.

Así, existen especialistas en la materia que sostienen que la obligación fiscal y tributaria son un mismo concepto, tal es el caso de la maestra Refugio de Jesús Fernández Martínez⁹⁵, que sostiene que la obligación fiscal o tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Y por el contrario, hay quienes hacen una marcada diferencia entre lo que se debe entender por uno y por otro concepto, y de éstos últimos, nacen definiciones diversas e incluso inversas, es decir, lo que algunos consideran la obligación fiscal es lo que otros llaman obligación tributaria.

Tal es el caso del maestro Emilio Margain Manatou⁹⁶, quien sostiene que la obligación fiscal es:

⁹⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, editorial MacGraw-Hill, México, 2001, pp. 224 y ss.

⁹⁶ Margain Manatou, Emilio, *op. cit.*, p. 226.

"La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."

Por su parte, la maestra Doricela Mabarak Cerecedo⁹⁷, sostiene que la obligación tributaria y la obligación fiscal son conceptos distintos. Al efecto, explica la autora en cita, que los tratadistas erróneamente han dado a la obligación fiscal un carácter exclusivamente pecuniario o económico, sin incluir en el concepto otros tipos de obligaciones fiscales que no constituyen el pago de contribuciones (por ejemplo, hacer, no hacer y tolerar), los cuales explica, conforman, modulan y proporcionan las bases reales a la obligación de pago de contribuciones. En tal sentido, dice la maestra Mabarak, deben elaborarse dos conceptos, a saber: obligación fiscal (como el género), y obligación tributaria (como la especie y que consiste justamente en el pago de contribuciones).

Por tanto, define a la **obligación fiscal** como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal.

Y por otro lado, la **obligación tributaria** es el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes de valor económico en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate.

⁹⁷ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, pp. 149 y ss.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En otro orden de ideas, expone el maestro Sergio Francisco de la Garza⁹⁸ sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación (de dar, hacer, no hacer o tolerar), en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relaciones jurídicas fiscales (en una forma amplia), y relaciones jurídicas tributarias (en un sentido restringido).

Define, el maestro en cita, a las relaciones jurídicas fiscales como aquellas que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el fisco, es decir, el Estado en su carácter de receptor de cualquier ingreso. En cambio, las relaciones jurídicas tributarias, dice, son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos (impuestos, derecho y contribuciones especiales). Por tanto, el pago de multas o gastos de ejecución, por ejemplo, se trata de prestaciones fiscales pero no tributarias, y por ende, son parte de las relaciones jurídicas fiscales.

Como se puede observar, el maestro de la Garza, presenta conceptos de relación jurídica fiscal y relación jurídica tributaria, refiriéndose a la obligación fiscal y la obligación tributaria respectivamente.

No obstante las definiciones ya analizadas, es indispensable, no sólo por ser un antecedente, sino también por su contenido, el estudio de la definición aportada por el Código Fiscal de la Federación vigente en 1967⁹⁹, que dice:

⁹⁸ De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994, p. 451.

⁹⁹ Fernández Sagardi, Augusto, *op. cit.*, p. 15.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

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

De conformidad con la definición transcrita, existen doctrinarios que llaman obligación fiscal al crédito fiscal, tal es el caso de los maestros Sánchez Piña, Rigoberto Reyes Altamirano y Augusto Fernández Sagardi, entre otros. Lo anterior fundado en que la obligación fiscal, toma el nombre de crédito desde la perspectiva del sujeto activo; es decir que, mientras que el cumplimiento de cierta contribución es una obligación para el sujeto pasivo que se ubica en la hipótesis normativa, para el sujeto activo (el Estado) es un crédito que tiene derecho de exigir al obligado.

Lo anterior explica porque el Código Fiscal de la Federación vigente, se refiere a crédito fiscal y no a obligación fiscal, tal y como se aprecia en el artículo 4 del ordenamiento en cita:

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

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

La obligación fiscal y sus formas de extinción

De lo anterior, se advierte que el crédito fiscal es un derecho de percepción a favor del Estado o de sus organismos descentralizados que nace por disposición de ley, y que está a cargo de los sujetos pasivos que se ubican en la hipótesis normativa y que comúnmente son llamados contribuyentes.

Por tanto, el crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación, en dinero o, excepcionalmente, en especie, derivado de la ley, y como consecuencia de su soberanía. A este derecho del Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la ley.

Del análisis hecho a los conceptos aportados por los doctrinarios citados, así como el propio Código Fiscal de la Federación y su antecedente, se advierten una serie de coincidencias las cuales permiten deducir los elementos que invariablemente conforman a la obligación fiscal, siendo los siguientes:

- *La existencia de un vínculo jurídico*, que bajo el criterio del Principio de Legalidad¹⁰⁰ toda contribución debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado, ya que de lo contrario, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Por lo tanto, el vínculo jurídico es el presupuesto material del hecho imponible contemplado en la ley, pues de no existir ésta, no habría contribución alguna, o en otras palabras, para que exista una

¹⁰⁰ Según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno por el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso, en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias aplicables establezcan.

contribución es requisito indispensable que se encuentre establecido en la ley. En este sentido, se puede afirmar que el aforismo latino en materia penal, *nulla poenae sine lege*, es aplicable al derecho fiscal: así como en el derecho penal no puede haber pena alguno no contemplada en la ley, no puede haber ninguna contribución no prevista en la ley.

- *El Estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo, que por regla general, es aquél en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier contribución se efectúa a favor del Fisco, que es Estado.
- *Los particulares como sujetos pasivos.* Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Al sujeto pasivo suele llamársele "contribuyente" (anteriormente también se les llamaba causantes), aunque como más adelante veremos que existen otros tipos de sujetos pasivos.
- *El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.* El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico – contributiva es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar el gasto público y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por ello, las contribuciones poseen un contenido eminentemente económico, pues en esencia consisten en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos,

ganancias o rendimientos¹⁰¹. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal tal es el caso de extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

Como se puede desprender de lo expuesto, el crédito fiscal es una obligación; de ahí que la persona sometida a la soberanía del Estado debe cumplirla aún en contra de su voluntad dado que se trata de una obligación establecida en ley.

En conclusión, la obligación fiscal es la conducta que el sujeto pasivo debe observar frente al sujeto activo y que puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar. En tal sentido, la obligación fiscal *lato sensu* se divide en dos: la obligación fiscal principal (que consisten en el pago de la contribución), y las obligaciones secundarias las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y tolerar o permitir; pudiendo citarse como ejemplo de las primeras la de presentar declaraciones¹⁰². La de tolerar puede ser ejemplificada en la obligación que tiene el sujeto de permitir el ejercicio de las facultades de vigilancia de que se encuentran revestidas las autoridades fiscales, para cerciorarse del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del

¹⁰¹ Bajo los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁰² Artículo 82 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

contribuyente y que se materializan, entre otros medios, a través de las denominadas visitas domiciliarias¹⁰³; las obligaciones de no hacer se ven concretadas en la prohibición expresa de realizar aquellas actividades que la ley señala como infracciones fiscales, tales como llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, o la destrucción total o parcial de la contabilidad, dentro del término en que conforme a la ley debe ser conservada¹⁰⁴.

Asimismo, las obligaciones fiscales pueden ser clasificadas tomando en cuenta el contenido de las mismas. Existen así, obligaciones de contenido económico cuyo principal ejemplo lo es la obligación de cubrir la contribución y la de sus accesorios legales; y obligaciones cuyo contenido es estrictamente jurídico como lo serían de presentar declaraciones, registrarse en el registro federal de contribuyentes¹⁰⁵ o citar dicho registro en las promociones que se realicen ante las autoridades fiscales.

II. Analogías y diferencias de la obligación fiscal y la obligación del derecho privado

El concepto de obligación fiscal, no difiere sustancialmente del concepto general de la obligación jurídica, debido a que las instituciones fundamentales que forman al derecho fiscal no son en última instancia diferentes a las de la ciencia jurídica en general, es decir, la disciplina que ahora se estudia es sólo una rama de ese complejo grupo de materias que integran al derecho.

Las principales analogías entre la obligación fiscal y las obligaciones de derecho común son:

¹⁰³ Artículo 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁴ Artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁰⁵ Artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

- Tanto en la obligación fiscal como en la civil, existe un vínculo jurídico, esto es, un lazo entre un deudor y un acreedor. Asimismo, dicho vínculo jurídico también supone la existencia de un objeto¹⁰⁶.
- En la obligación de índole privada, y en la fiscal existen al igual que relaciones de coordinación, relaciones de subordinación. En las relaciones de coordinación, los sujetos que en ella intervienen se encuentran en un mismo plano de igualdad jurídica, y en materia fiscal sucede por ejemplo, cuando en el supuesto de lo indebidamente pagado el sujeto activo del crédito fiscal es el particular y no el Estado, al solicitar la devolución o compensación del pago de lo indebido del saldo a favor que resulte de la declaración presentada¹⁰⁷.
- Las obligaciones de derecho público y las de derecho privado, pueden tener por objeto una prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar.
- En ambos tipos de obligaciones se cuenta con la protección del derecho objetivo para hacer posible la obtención de la prestación, contando para ello con la sanción del poder público. Es decir, para ambos casos existen los medios legales para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación respectiva.
- En caso de incumplimiento, la garantía será siempre bienes que formen parte del patrimonio del deudor, debido a que la relación jurídica es personal. Sólo afectará el patrimonio de terceros en casos excepcionales, como por ejemplo, en materia fiscal, la responsabilidad solidaria.

¹⁰⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 110.

¹⁰⁷ Artículos 22 y 23 del Código Fiscal de la Federación.

Las principales diferencias son¹⁰⁸:

- La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado se regula, fundamentalmente, por normas de derecho privado y sólo en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas de Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil.
- La obligación fiscal tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado, por su parte, puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.
- En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo es casi siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad.
- La obligación fiscal consistente en un dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.
- La finalidad de la obligación fiscal es recabar los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado, en cambio, cuenta fines lucrativos.
- La obligación fiscal sólo surge con la realización de hecho o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor.

¹⁰⁸ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.* pp. 225 y 226.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

como en el contrato; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

- La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la creación del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

III. Elementos que integran la obligación fiscal

Como en toda obligación jurídica, los elementos de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es de suma importancia para que la obligación pueda tener vida jurídica, ya que de hacer falta alguno de estos elementos, la obligación no existe. De ahí que cada uno de los elementos mencionados sean vitales para la existencia de la obligación fiscal.

1. El sujeto activo

Como regla general, el carácter de sujeto activo de la obligación fiscal recae en el Estado como ente soberano investido de *poder tributario* llamado también por alguno doctrinarios *potestad tributaria*¹⁰⁹.

El maestro Sergio Francisco de la Garza¹¹⁰ define al poder tributario en los siguientes términos: "...facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas."

¹⁰⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 131.

¹¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, pp. 207 y ss.

No obstante la anterior definición, el poder tributario va más allá de la facultad para crear contribuciones, es decir, establecer normas de carácter general, mediante las cuales se imponga a los particulares la obligación de contribuir con el Estado para sufragar el gasto público; el poder tributario también implica atribuciones del Estado para determinar, liquidar y cobrar las contribuciones¹¹¹.

De lo dicho en el párrafo que antecede, el maestro De La Garza¹¹² sostiene que el poder tributario no se ejerce por el Estado al momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones, el Estado dice, en ese supuesto actúa en forma análoga a la de cualquier acreedor particular. El Estado por lo tanto, ejerce su poder tributario cuando actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

Por otra parte, cabe mencionar que el poder tributario, según la maestra Refugio de Jesús Fernández Martínez¹¹³ (quien denomina a la facultad del Estado para imponer contribuciones a cargo de los particulares como *poder fiscal*), tiene las siguientes características:

- Es *abstracto*, porque se manifiesta con base en supuesto normativos establecidos de manera general.
- Es *permanente*, toda vez que deriva de la soberanía del Estado y por lo tanto sólo puede extinguirse con el Estado mismo.
- Es *irrenunciable*, ya que el Estado no puede desprenderse del ejercicio de este poder pues implicaría la carencia de recursos

¹¹¹ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, p. 155.

¹¹² De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 208.

¹¹³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, pp. 93 y ss.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

económicos que son vitales para la realización de sus atribuciones.

- Es *indelegable* e *intransmisible*, pues es propio y exclusivo del Estado.
- Es *normativo*, ya que no es arbitrario, sino que debe ejercitarse dentro del ámbito circunscrito previamente por las normas constitucionales y demás ordenamientos legales.

El poder tributario, por si mismo es un tema que amerita un estudio aparte, sin embargo, considero prudente hacer un pequeño énfasis en lo que implica el poder tributario, o dicho en otras palabras, determinar las atribuciones que conlleva dicho poder. Lo anterior de conformidad con la maestra Doricela Mabarak Cerecedo¹¹⁴, siendo las atribuciones siguientes:

- a) **Poder de imposición**, que se refiere al conjunto de atribuciones conferidas por la legislación a un órgano estatal para crear normas tributarias. Este poder puede ser absoluto o relativo, es decir, *soberano* o *autónomo*, en consecuencia se tiene que:
- Soberanía tributaria, es el poder que tiene el órgano estatal para crear normas contributivas que generen los recursos suficientes para satisfacer los gastos públicos¹¹⁵.
 - Autonomía tributaria, es la posibilidad que tienen las entidades federativas para crear las normas tributarias, exceptuando aquellas que expresamente estén reservadas para la Federación. En este caso, la

¹¹⁴ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op.cít.*, pp. 155 y ss.

¹¹⁵ En el sistema jurídico tributario sólo el poder público federal, a través del Congreso de la Unión, posee soberanía tributaria, de conformidad con la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

recaudación de las contribuciones creadas se utilizará en la satisfacción de las necesidades públicas locales¹¹⁶.

Los municipios, como personas morales de derecho público que pueden asumir el carácter de sujetos activos de la obligación fiscal, no poseen autonomía tributaria porque las contribuciones que tienen derecho a percibir, las decreta el gobierno estatal.

b) Poder de determinación, liquidación y cobro de los tributos, que consiste en la serie de facultades que tienen las autoridades fiscales para señalar cuándo ha nacido una obligación fiscal, así como para determinarla y liquidarla o proceder a cobrarla aún de manera coactiva, y se divide en:

- Potestad o competencia absoluta. La tienen los órganos fiscales que de acuerdo a las leyes que regulan su actuación pueden llevar la determinación y el cobro de las contribuciones, atribución que se identifica como procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico coactivo¹¹⁷.

¹¹⁶ Artículos 115 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹¹⁷ Se incluye al Gobierno Federal, entidades federativas, municipios y algunos órganos parafiscales como el Instituto Mexicano del Seguro Social Ver anexo 8: Ver Anexo 9: "SEGURO SOCIAL. CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS." Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, tesis P./J. 18/95, p. 62.), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Ver anexo 9: "INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV. CONSTITUCIONAL." Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, julio de 1998, tesis P./J. 35/98, p. 28.)

- Potestad o competencia relativa. Es la que poseen las entidades u órganos que de acuerdo con las leyes pueden tener atribuciones de determinación, liquidación y hasta cobro de las contribuciones, pero por impedimento de origen no pueden ejercer la facultad económico-coactiva. En este caso se habla de potestad o competencia derivada.

Asimismo, la tratadista en comento hace mención de una serie de facultades y obligaciones de los sujetos activos de la obligación fiscal.

Entre las facultades que menciona se encuentran:

- Condonación o exención de obligaciones fiscales.
- Disposiciones administrativas relacionadas con el control de las obligaciones fiscales. Se refiere a la facultad conferida al Poder Ejecutivo para expedir reglamentos que regulen la administración, forma de pago y los procedimientos señalados en las leyes fiscales.
- Concesión de subsidios o estímulos fiscales.
- Utilización de medios de apremio¹¹⁸.
- Embargo precautorio. La finalidad es que cuando el sujeto pasivo no ha cumplido con sus obligaciones fiscales, los derechos patrimoniales del fisco presuntamente lesionados, queden garantizados.
- Realizar actos de comprobación de obligaciones fiscales.
- Formulación de denuncias o querellas penales.
- Conceder plazo o prórroga para el pago de contribuciones¹¹⁹.

¹¹⁸ Consultar artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.

¹¹⁹ Consultar artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En cuanto a las obligaciones del sujeto activo de la obligación fiscal, la maestra Mabarak señala las siguientes:

- Devolución de contribuciones pagadas indebidamente o en exceso¹²⁰.
- Asistencia y orientación técnica¹²¹.
- Obligación de contestar consultas (así como cualquier otra promoción presentada por los contribuyentes)¹²².
- Designación de síndicos¹²³. El síndico es el representante de los contribuyentes en la formulación de programas que formulan las autoridades fiscales, tendientes a la prevención y resolución de problemas en materia fiscal, de los sujetos pasivos.
- Prohibición de modificar o revocar las resoluciones favorables a los particulares que emitan las autoridades fiscales.
- Prohibición de condonación de recargos o de no aplicar actualizaciones de créditos fiscales. Lo único que pueden hacer las autoridades fiscales es condonar parcialmente las multas que ellas hayan impuesto. Esta situación se estudiará en el capítulo correspondiente a las formas de extinción de la obligación fiscal.

De lo expuesto, se tiene que el sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado. Más como éste, de conformidad con nuestra estructura político-administrativa se organiza en tres niveles de gobierno, a saber: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, según se desprende del propio artículo 31 fracción IV de la Constitución Política

¹²⁰ Consultar artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

¹²¹ Consultar artículo 33 del Código Fiscal de la Federación.

¹²² Consultar artículos 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación.

¹²³ Consultar artículos 33 fracción II del Código Fiscal de la Federación y 44 Bis de su Reglamento.

de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario delimitar el campo de acción de los mismos¹²⁴.

a) Federación

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución¹²⁵ han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasen el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

En tal sentido, se puede afirmar que una de las características del Estado Federal es justamente, que existe una sola soberanía¹²⁶. El poder supremo es el del Estado Federal. Los estados miembros participan del poder, pero sólo dentro de los ámbitos y espacios de su circunscripción territorial y en las materias y calidades que la Constitución Federal les atribuye¹²⁷.

La esencia del Pacto Federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de

¹²⁴ En este estudio se considera el tema de las facultades de la Federación, estados y municipios en materia hacendaria desde el punto de vista constitucional; las referencias al aspecto económico y financiero son mínimas.

¹²⁵ Artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: fundamento constitucional del pacto federal.

¹²⁶ Cabe destacar que el término soberanía aparece en forma reiterada en la Constitución (v. gr. artículos 39, 40, 41 y 103 fracción II). Sin embargo, en el artículo 40 del cuerpo de leyes referido, usa el vocablo en una acepción impropia, toda vez que se le toma como sinónimo de *autonomía* (vid. concepto en el Glosario).

¹²⁷ Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.*, p. 471.

poderes y atribuciones, entre los que se encuentra el referido poder tributario.

Desde luego, la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político-administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señale las atribuciones y los límites tanto del poder federal como del de las Entidades Federativas. Por esta razón, el artículo 41 primer párrafo de nuestra Carta Magna estatuye que:

ARTÍCULO 41.- El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

No obstante lo anterior, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, algunos tratadistas sostienen que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación.

En opinión del maestro De La Garza¹²⁸, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 de la Carta Fundamental, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república

¹²⁸ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 231.

representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental; por ello, indica, es en la autonomía y soberanía de los estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos. Además, dice el tratadista, que las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias.

Cabe agregar que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido las bases del sistema tributario mexicano en los siguientes términos¹²⁹:

- Concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículos 73, fracción VII y 124)
- Limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX; y
- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 73, fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación; estas materias son: el comercio exterior, el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la

¹²⁹ Ver anexo 10: "IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS". Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, p. 149.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

misma Constitución, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Este precepto ha originado dos tesis interpretativas¹³⁰, a saber:

- La fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73; por lo tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación puede concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.
- La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la Federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

De las tesis anteriores, la primera es la que impera en la actualidad, puesto que el poder tributario de la Federación y de los estados, inherentes a su soberanía y autonomía respectivamente, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el

¹³⁰ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 230.

Pacto Federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro. En el caso de la fracción XXIX del artículo 73 mencionado, se restringe el poder tributario de los estados y Distrito Federal, señalando la exclusividad de la Federación para gravar las fuentes económicas que se enumeran en el precepto constitucional citado.

De lo expuesto, coincido con el maestro Margáin en concluir que en los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta para cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo. Así, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes, las primeras sólo las puede gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, entidades federativas, Distrito Federal y municipios. Lo anterior explica porque el Congreso de la Unión expide leyes impositivas respecto al impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado y algunos otros impuesto especiales que no están expresamente delegados a la Federación.

b) Entidades Federativas

Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

Se ha criticado la terminología empleada por el artículo 40 Constitucional, que señala que los estados son "...libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior..." ya que el concepto de soberanía es único e indivisible. Para comprender lo dicho, es

necesario tener presente el concepto de soberanía, y en tal sentido tomaré el que me parece el más adecuado y claro de acuerdo con el presente trabajo, ya que de lo contrario significaría entrar al análisis de una serie de acontecimientos históricos que motivaron el nacimiento razonamientos que se traducen en doctrinas y críticas que dieron origen al concepto de soberanía.

En sentido etimológico, *soberanía* corresponde al latín *superanus*, super: sobre, encima, es decir, se trata de un *poder soberano*, o sea que la *soberanía* es el adjetivo que comprende únicamente al poder el Estado y lo distingue con su presencia de los otros poderes sociales.

Por tanto, en términos generales la palabra "soberano" es equivalente o sinónimo de "supremo". En consecuencia, el poder del Estado es un poder supremo que está por encima de todos los poderes sociales. Asimismo, el maestro Francisco Porrúa Pérez¹³¹ afirma que: "...la soberanía es una cualidad inherente al Estado, desde el momento en que forma parte de su misma naturaleza y de su propia realidad." Es decir, la soberanía no es un atributo ni una facultad del Estado, es una forma de vida, su condición de existencia, su manera de ser, su comportamiento.

De acuerdo con las ideas expuestas, los maestros Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara¹³² dan el siguiente concepto de soberanía: *Calidad de soberano que se atribuye al Estado como órgano supremo e independiente de autoridad, y de acuerdo con la cual es reconocido como institución que dentro de la esfera de su competencia no tiene superior.*

¹³¹ Porrúa Pérez, Francisco, *op. cit.*, p. 361.

¹³² De Pina, Rafael y Rafael de Pina Vara, *Diccionario de Derecho*, 17ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991, p. 462.

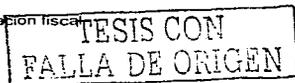
La obligación fiscal y sus formas de extinción

En consecuencia, las entidades federativas efectivamente, tienen poder, tienen autoridad para ejercitar poder dentro de la demarcación territorial que corresponde a sus entidades políticas. Pero ese poder está subordinado a otro poder que se encuentra por encima de ellos y que es justamente, el poder del Estado Federal. Y en este sentido, únicamente a este ente superior, al Estado Federal corresponde la soberanía. Así pues, es preferible utilizar el término "autonomía" para expresar la libertad de gobierno interior de que están dotadas las entidades federativas.

En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de las entidades federativas, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Esto reviste singular importancia, ya que además de constituir la esencia del sistema federativo, permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del Gobierno Federal y los de las entidades, según las pautas que establece la propia Constitución.

En ese sentido, las entidades federativas tienen competencia impositiva coincidente con la Federación en todas aquellas materias que no le estén reservadas a esta última en forma exclusiva, o que les estén prohibidas a los estados por la Constitución. La mayor parte de los doctrinarios, así como la jurisprudencia, han coincidido en ello.

De dicha competencia impositiva coincidente, surge la llamada *conurrencia fiscal*, que se presenta cuando tanto la Federación como las entidades gravan con dos o más tributos diferentes una misma fuente de ingresos. En consecuencia, para evitar la doble o múltiple tributación interior, y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos



La obligación fiscal y sus formas de extinción

federales, estatales y municipales, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

El maestro Adolfo Arrijoa Vizcaíno¹³³, define la coordinación fiscal en los siguientes términos: "...participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las entidades federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

La coordinación fiscal es la *armonización en el ejercicio de las facultades tributarias y la concertación de las relaciones fiscales entre los diversos niveles de gobierno en un Estado*¹³⁴.

El fundamento constitucional del sistema de coordinación fiscal se encuentra en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice: "...Las entidades federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine..."

La ley secundaria federal a que se refiere la anterior transcripción, es la Ley de Coordinación Fiscal¹³⁵, la cual tiene por objeto, según lo establece el artículo 1 de la citada ley, coordinar el sistema fiscal de la Federación con los estados, municipios y el Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, distribuir entre ellos dichas participaciones, fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades

¹³³ Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 15ª ed., editorial Themis, México, 2001, p. 160.

¹³⁴ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo A-CH, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. — Universidad Autónoma de México, México, 1996, p. 749.

¹³⁵ Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, entró en vigor el día primero de enero de 1980. Última reforma aplicada el 13 de marzo de 2002.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

fiscales, constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Asimismo la ley autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para celebrar convenios con los estados que soliciten adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal, que el propio ordenamiento establece. Al adherirse al sistema referido los estados y el Distrito Federal participarán en el total de los impuestos federales, así como en otros ingresos, mediante la distribución de dos fondos: el fondo general de participaciones y el fondo financiero complementario. El primero se distribuye en relación con la cantidad que se recaude en cada entidad, en tanto que el fondo financiero complementario de participaciones tiene por objeto favorecer a las entidades federativas más desprotegidas.

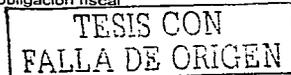
Del análisis hecho, se pueden citar como elementos de la coordinación fiscal:

- Sólo puede existir por disposición constitucional. Es decir, queda enmarcada dentro del principio de legalidad.
- Presupone la existencia de una contribución de naturaleza federal.
- Requiere de la intervención de las entidades federativas en las funciones de recaudación y administración de la contribución federal coordinada, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación.

Como puede advertirse, el sistema de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas tiene dos ámbitos: en primer lugar la Federación está obligada, por disposición constitucional a participar a los estados en el rendimiento de determinados gravámenes exclusivos de ella. En segundo término, en el ámbito de la coincidencia tributaria, la Federación ha celebrado convenios de coordinación con las entidades federativas para distribuirse los rendimientos de los gravámenes ubicados en esta área, esto es, que constitucionalmente podrían ser establecidos por ambos niveles de gobierno, como el impuesto al valor agregado.

La coordinación fiscal ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de contribuciones locales sobre ingresos gravados por la Federación, evita la concurrencia fiscal y con ello la doble tributación interna, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las entidades federativas. Se trata de una solución de compromiso que, ante la carencia de normas constitucionales que definan con precisión el problema competencial, permite el expansionismo del fisco federal, y el debilitamiento progresivo de los estados de la República.

Esto último, como contrapartida, conlleva una gran desventaja: propicia el centralismo fiscal. Es decir, la coordinación fiscal, a la larga puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que alimenten la subsistencia presupuestaria de las entidades federativas, lo que traduciría a la teoría de la autonomía constitucional de las entidades federativas en letra muerta, pues éstas no contarían con la autosuficiencia tributaria necesaria para que pueda hablarse de autonomía.



La solución al problema competencial entre la Federación y las entidades federativas de conformidad con el Proyecto Cárdenas¹³⁶ de 1936, debe tomar como bases fundamentales las siguientes:

- División tajante entre las fuentes de riqueza gravables exclusivas para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades.
- Fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las entidades y municipios, intocables para el fisco federal.

c) Municipio

El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, el municipio es la *organización político-administrativa que sirve de base a la división territorial y organización política de los estados miembros de la Federación*.¹³⁷

Por su parte, el artículo 115 Constitucional, en lo conducente, indica que:

ARTÍCULO 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

¹³⁶ Citado por Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 163.

¹³⁷ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo I-O, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. - Universidad Autónoma de México, México, 1996, p. 2166.

- I. Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

...

Del contexto anterior, los municipios se presentan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una entidad federativa, cuyo objeto es en primer término, constituir una autoridad que localmente pueda atender y resolver los problemas que directamente afectan a la población, como los servicios de agua potable, alcantarillado, alumbrado, policía, etc. obviamente, esto ocasiona en el ámbito local una situación similar a la que ocurre a nivel nacional: la coexistencia de dos tipos de autoridades (estatal y la municipal), cuyas respectivas esferas de competencia también deben quedar delimitadas tanto por la Constitución Federal como por las Constituciones de cada entidad federativa.

Por tanto, el municipio es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. No obstante, el municipio, sin duda alguna, es el sujeto activo de situación económica más precaria, debido, entre otros factores, a la imposibilidad de establecer por sí mismos sus contribuciones, ya que éstas son establecidas por las legislaturas estatales¹³⁸.

El municipio, en términos del artículo 115 en cita, únicamente tiene la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a la legislatura de la entidad federativa a la que pertenezca, las contribuciones que consideren necesarias y convenientes.

¹³⁸ Consultar artículo 115 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es pertinente destacar que tanto el municipio como las entidades federativas deben hacer una adecuada selección de sus fuentes tributarias, pues no siempre es recomendable que se establezca el pago de contribuciones por toda clase de obras o servicios que preste la administración. Al efecto, recomienda el maestro Margáin¹³⁹, en función al tipo de contribuyentes que tiene el municipio, que las contribuciones municipales reúnan las siguientes características:

- Debe ser sencillo en su redacción, para su mejor comprensión, por lo tanto, es recomendable que, hasta donde sea posible, se utilice un lenguaje liso y llano, evitando los términos eminentemente técnicos o jurídicos.
- Que sea ágil en su determinación, es decir, que con toda facilidad y rapidez se pueda precisar la cantidad que debe pagar el contribuyente.
- Económico en su recaudación, de modo que permita destinar el máximo de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.
- Cómodo en su cobro, es decir, que se haga una adecuada selección de la época de pago, así como evitar molestias y trámites engorrosos para que el causante cumpla con su obligación fiscal.

De todo lo expuesto, se puede afirmar que es el municipio el sujeto activo que tiene como contribuyentes a toda una gama de personas, desde el comerciante, el industrial, el ganadero, el profesional, el propietario de inmuebles, etc., hasta el simple estudiante y ama de casa. De los tres sujetos activos (Federación, entidades federativas y municipio) estos últimos son los que tienen contacto más cercano con

¹³⁹ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 244.

los contribuyentes y, por lo tanto, los más expuestos a críticas y a sufrir las contrariedades y el mal estado de ánimo de los mismos, no sólo cuando existen malas administraciones municipales, sino cuando las hay por parte de la Federación o el estado.

De ahí que sea urgente que el municipio goce de una sólida situación financiera que le permita mantener, permanentemente y en todo momento, la prestación de todos sus servicios públicos, que juegan un papel tan predominante en la vida municipal.

d) Distrito Federal

Circunscripción territorial que en los estados federales sirve como sede de los Poderes Federales u órganos del gobierno federal.

Por su parte, el artículo 44 de la Carta Magna establece que el Distrito Federal es la sede de los poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, el precepto en cita dispone que en caso de que los poderes federales se trasladen a otro lugar, se erigirá el Estado del Valle de México en el territorio que actualmente ocupa el Distrito Federal.

Territorialmente el Distrito Federal, está dividido en 16 Delegaciones encabezadas cada una por un Delegado que es nombrado por el Jefe del Distrito Federal.

A diferencia de las entidades federativas, carece de autonomía política, por lo que está impedida para darse su propia Constitución. El Distrito Federal, cuenta con un Estatuto de Gobierno que establece las funciones y competencia de sus autoridades.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Al respecto, en el artículo 122 Constitucional se establece que el gobierno del Distrito Federal está a cargo de los Poderes Federales y los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, y las autoridades locales son la Asamblea Legislativa, el Jefe del Gobierno Federal y el Tribunal Superior de Justicia. Vale la pena mencionar que con la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de agosto de 1996, se modificó el artículo 122 del ordenamiento legal en cita, de modo que la Asamblea Legislativa sustituye a la Asamblea de Representantes.

Al respecto, el artículo 122 Constitucional dispone que, el Congreso de la Unión le corresponde legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias reservadas a la Asamblea Legislativa. En tal sentido, entre las facultades reservadas a la Asamblea en cita, se encuentra la facultad de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Asimismo, establece el artículo 122 que la facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurre la elección ordinaria del Jefe del Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

Así también, la Asamblea Legislativa tendrá la facultad de revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de la Contaduría Mayor de Hacienda de la Asamblea, conforme a los criterios establecidos en la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Federal.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Por último, la Asamblea Legislativa podrá expedir las disposiciones legales necesarias para la organización de la hacienda pública, la contaduría mayor y el presupuesto, la contabilidad y el gasto público del Distrito Federal.

Su hacienda está depositada en la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal. A dicha Secretaría le corresponde el despacho de las materias relativas a¹⁴⁰:

- El desarrollo de las políticas de ingresos y administración tributaria.
- La programación, presupuestación y evaluación del gasto público del Distrito Federal.
- Así como representar el interés del Distrito Federal en controversias fiscales y en toda clase de procedimientos administrativos ante los tribunales en los que se controvierta el interés fiscal de la Entidad

2. El particular como sujeto activo

Como ya se dijo en párrafos que anteceden, el carácter de sujeto activo recae en el Estado en sus tres niveles de gobierno. Sin embargo, excepcionalmente el gobernado asume el carácter de sujeto activo. Esto sólo sucede cuando la autoridad tiene que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquéllos adquieren el derecho de compensación de créditos fiscales.

El primer caso, el de la *devolución*, consisten en que las autoridades fiscales están obligadas a devolver a los particulares, las contribuciones

¹⁴⁰ Consultar artículo 30 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal

La obligación fiscal y sus formas de extinción

que hayan pagado en forma indebida, o en cantidad mayor de la debida¹⁴¹.

Por lo tanto, existen dos supuestos en donde se da la obligación de devolver:

- En los casos de saldos a favor del contribuyente derivados de exceso en los pagos de la contribución (ejemplo: pagos provisionales a cuenta del impuesto anual).
- Por el pago de lo indebido (aquellos realizados sin obligación).

Para que dicha devolución proceda, el interesado debe solicitarlo por escrito, probando en su solicitud por qué tiene derecho a ella. La autoridad deberá en breve término devolver la cantidad o, en su caso, expresar al particular cuál es la razón legal que se invoca para no acceder a su pretensión. Asimismo, es necesario para que la devolución proceda, que el derecho del particular no esté prescrito; es decir, que no haya transcurrido el plazo establecido por la ley para que opere esta forma de extinción de obligaciones (que será tratada en el capítulo siguiente del presente trabajo).

Así también, la devolución podrá hacerse de oficio, es decir, que la autoridad fiscal tan pronto se percate de un pago de lo indebido, podrá proceder, sin necesidad de que se efectúe ningún trámite, a devolver la cantidad percibida sin que existiera una causa legal. Sin embargo, en la práctica lo que sucede es que la autoridad emite una resolución en la que informa al contribuyente del saldo a favor, pero para que haya devolución es vital que éste último lo solicite de manera expresa por medio de un escrito.

¹⁴¹ Consultar artículo 22 del Código Fiscal de la Federación en relación con los artículos 11 y 12 de su Reglamento.

Por otra parte, se encuentra el caso de la *compensación*. Cabe precisar que, con el propósito de evitar repeticiones innecesarias que además pueden causar confusión, la compensación por tratarse de una de las formas de extinción de la obligación fiscal, será analizada con mayor detenimiento en el capítulo siguiente, por lo que me limitaré a dar un concepto general y gráfico de dicha figura jurídica.

En tal sentido, la compensación es una de las formas de extinción de las obligaciones fiscales, que en términos generales, puede definirse como la forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos. Por ejemplo "X" debe a "Y" \$100.00, pero a su vez "Y" adeuda a "X" la cantidad de \$50.00; por lo tanto, si "X" entrega a "Y" \$50.00 por tratarse de deudores y acreedores recíprocos, se habrán extinguido ambas deudas, toda vez que fueron compensadas hasta el monto de la menor.

Incorporando las ideas anteriores al campo del Derecho Fiscal, se puede definir a la compensación como la forma de extinción de créditos fiscales que tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta el importe de la menor¹⁴².

3. El sujeto pasivo

La maestra Doricela Mabarak Cerecedo¹⁴³, define al sujeto pasivo en los siguientes términos: "Recibe este nombre la persona física o moral

¹⁴² Consultar artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁴³ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op.cit.*, p. 164.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco."

Por su parte, el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino¹⁴⁴ proporciona una definición de sujeto pasivo que dice: "...persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa."

De las anteriores aportaciones doctrinarias, se desprende que existen dos tipos de sujetos pasivos:

- *Persona física*, que incluye a cualquier ser humano que esté dotado de capacidad de goce, lo que implica que aún los menores de edad e incapaces (por conducto de quienes ejerzan la patria potestad o la tutela), pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal.
- *Personas morales*, que abarca a las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

En este sentido, el artículo 1 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 1.- Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

¹⁴⁴ Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 187.

De conformidad con la anterior transcripción así como las definiciones doctrinarias consultadas sobre el sujeto pasivo, éste se puede definir como aquellas personas físicas o morales cuya situación jurídica coincide con la hipótesis general y abstracta contemplada en una ley de carácter impositivo.

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar donde tenga su domicilio. Por consiguiente, una persona física o moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo o creencias personales.

Por otra parte, al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, se advierte que la calidad de sujeto pasivo, llamado también contribuyente o causante, se establece generalmente a cargo de los gobernados. Sin embargo, también puede ocurrir que esta calidad recaiga en el Estado. En efecto, existen casos en que la legislación prevé supuestos en los cuales los entes públicos pueden adquirir el carácter de sujetos pasivos. Al respecto, el propio artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a los sujetos pasivos expresa que el gobierno federal quedará obligado a pagar contribuciones cuando las leyes tributarias así lo dispongan, al establecer: "... La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente..."

Ahora bien, nuestra legislación tributaria, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el *causante directo* y el *responsable solidario*.

- *Causante directo*, que son aquellas personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal. Generalmente, se le llama contribuyente, y es el sujeto pasivo a que se refiere el primer párrafo del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, transcrito en párrafos anteriores.
- *Responsables solidarios*, son aquellos que por disposición legal asumen el carácter de responsables en el cumplimiento de la obligación fiscal. Es decir, se trata de aquella responsabilidad por deuda tributaria ajena y se presenta cuando hay pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal y como consecuencia de ello, el fisco puede exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento total o parcial de la obligación fiscal. Esta figura jurídica se encuentra contemplada en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, la anterior clasificación no resulta suficiente, ya que del referido artículo 26 se desprenden una serie de supuestos de los que derivan características propias de diferentes tipos de responsables solidarios. Por tal motivo, los doctrinarios en la materia han elaborado numerosas clasificaciones de tipos de sujetos pasivos. Así, el jurista Joaquín B. Ortega, habla de: Agentes de Liquidación, agentes de Retención, agentes de Recaudación y agentes de Verificación; el maestro Mario Plugiese, siguiendo una terminología por demás compleja, se refiere a: sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa, sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena con responsabilidad en parte directa y en parte

solidaria, sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Ahora bien, el maestro Dino Jarach¹⁴⁵ expone una clasificación sistemática y sencilla sobre las diversas clases de sujetos pasivos, que no incurre en complejidades terminológicas y que refleja con precisión lo que establece nuestro Derecho Fiscal, siendo la siguiente:

- *Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo.* Se trata de la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador de la contribución, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y/o extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio. Por esta razón se le denomina contribuyente u obligado directo, ya que sobre él recae el deber tributario. De ahí que se le llame "causante", pues al llevar a cabo directamente los hechos generadores "causa" o provoca la existencia de una obligación fiscal. Asimismo, es correcto que se le denomine "contribuyente", toda vez que es quien con cargo a su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.
- *Sujeto pasivo obligado solidario.* Se le define como la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir una contribución originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

¹⁴⁵ Citado por Margáin Manatou, Emilio, *op. cit.*, pp. 258 y ss.

De la anterior definición se desprenden los siguientes elementos:

- El responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo, puede ser una persona física o moral, nacional o extranjera.
- Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser: un vínculo laboral (obrero – patrón), poseer y administrar una negociación mercantil, etc.
- El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.
- La solidaria permite al fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al exigir el cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate.

Por tanto, las características de la responsabilidad solidaria son: la existencia de una relación jurídica entre el causante directo y el obligado solidario; la necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios; y el derecho de elegibilidad a favor del fisco entre el responsable directo o solidario, para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación fiscal de que se trate.

- *Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.* Se puede definir como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismo términos que al sujeto pasivo

obligado directo. Quedan comprendidos dentro de este tipo de sujetos pasivos los magistrados, funcionarios públicos, notarios públicos, entre otros.

Los elementos de la definición apuntada son:

- Por regla general, se trata de una persona física, generalmente fedatario o funcionario público.
- Siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de contribuciones.
- Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de contribuciones, originalmente a cargo de quienes los celebren, que son en principio los que asumen el carácter de contribuyentes directos.
- Esta figura jurídico - tributaria sólo se presenta en aquellos casos y respecto de aquellos actos en los que así lo prevenga expresamente la ley tributaria aplicable.
- El fisco posee el derecho de efectuar el cumplimiento de la obligación fiscal tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta y según convenga a sus intereses, conservando el sustituto el derecho de recuperar del causante directo en la vía civil, las cantidades que como consecuencia de operaciones realizadas por este último hubiere tenido que enterar a las autoridades hacendarias.

Este caso se encuentra previsto en el artículo 26, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que hace referencia a: "Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones." Un

La obligación fiscal y sus formas de extinción

ejemplo de lo anterior se encuentra en el artículo 154 tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establece:

ARTÍCULO 154.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuaran pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicara por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

...

En operaciones consignadas en escrituras publicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentara dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enteraran en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

...

De lo transcrito se advierte que cuando una persona física o moral obtenga ingresos por la enajenación de bienes inmuebles cuya operación sea consignada en escritura pública, el notario, corredor o juez, tendrá que calcular, retener y enterar los

La obligación fiscal y sus formas de extinción

impuestos y derechos que se generen de los actos o hechos de los que da fe; por tanto, el fedatario se convierte en un controlador fiscal y coadyuva con el Estado en la importante labor recaudadora.

- *Sujeto pasivo obligado por garantía.* Es la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido cumplimiento de la obligación fiscal a cargo de éste último, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

En la práctica, la mayoría de las garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas. Asimismo, se advierte que el carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere por un acto de libre manifestación de la voluntad. Es decir, el obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.

Lo anterior ocurre, por ejemplo, cuando un contribuyente no está de acuerdo con el cobro de una determinada contribución y decide hacer valer en contra del mismo el medio de defensa legal que proceda, y paralelamente garantiza el pago oportuno de la contribución impugnada más los posibles recargos y multas, a fin de que mientras se lleva a cabo el medio de defensa, la autoridad emisora de la contribución impugnada no ejecute la misma, y que en caso de que el medio de defensa se resuelva a favor de la autoridad hacendaria, ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva dicha contribución¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Consultar artículo 141 fracción III del Código Fiscal de la Federación.



4. El objeto

Se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. En este sentido, el maestro Raúl Rodríguez Lobato¹⁴⁷ define al objeto en los siguientes términos: "...la realidad económica sujeta a imposición..."

En el Derecho Fiscal, el objeto puede consistir en un *dar*, *hacer*, *no hacer*, *tolerar* o *permitir*.

- *Dar*. Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes que el sujeto pasivo tiene que enterar al fisco. Se incluye las actualizaciones, recargos y multas que en su caso, el obligado deba enterar a la autoridad hacendaria.
- *Hacer*. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos, así como cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.
- *No hacer*. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, como expedir comprobantes fiscales sin que cumplan los requisitos exigidos por las leyes.
- *Tolerar* o *permitir*. Con fundamento en el artículo 16 Constitucional en relación con el 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria se encuentra facultada para realizar actos de comprobación de todas las obligaciones

¹⁴⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 112.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

relacionadas con la fiscalización que se practica tanto a los sujetos pasivos como a los responsables solidarios o a los terceros vinculados en alguna forma con aquéllos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones fiscales. En este caso, el objeto de la obligación queda conformado por la conducta tolerante o permisible que deben adoptar las personas a quienes se dirija la orden de visita domiciliaria.

5. El vínculo jurídico

El vínculo jurídico, también conocido como relación fiscal o tributaria, de acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano¹⁴⁸, se define como el vínculo que se establece como consecuencia de la realización del hecho generador de la contribución, entre el Estado que como acreedor es titular del derecho, y por tanto, debe exigir una prestación que el contribuyente como deudor debe efectuar, la que puede consistir, según lo prevenga la ley, en un dar, hacer, no hacer o tolerar.

Al respecto, el maestro Raúl Rodríguez Lobato sostiene que la relación fiscal, como la llama, es el conjunto de obligaciones que se deben tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo¹⁴⁹.

Para entender mejor la anterior definición, el tratadista en consulta expone que las obligaciones fiscales según su objeto pueden consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar; y éstas a su vez las agrupa en: *obligación fiscal sustantiva* y *obligación fiscal formal*. En ese sentido, a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denomina *obligación fiscal*

¹⁴⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. - Universidad Autónoma de México, México, 1996, pp. 2775 y 2776.

¹⁴⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 112.

sustantiva, y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llama *obligación fiscal formal*.

Así, la relación tributaria implica necesariamente obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva. O dicho en otras palabras, es posible que haya relación fiscal sin obligación fiscal sustantiva.

Por ejemplo, si una persona física o moral realiza actividades empresariales, surgen de inmediato entre ésta y el sujeto activo (Estado), las relaciones de carácter fiscal y a la vez obligaciones que deben ser cumplidas por ambas partes, como lo es la de inscribirse en el registro federal de contribuyentes, presentar los avisos correspondientes, etc. Si el contribuyente, no llega a tener utilidad fiscal para efecto del impuesto sobre la renta, no habrá obligación contributiva, pero tendrá las derivadas de la relación fiscal, estando obligado a presentar las declaraciones o avisos correspondientes ante las autoridades fiscales, como sería el presentar la declaración en ceros.

Finalmente, el vínculo jurídico en materia fiscal, será siempre de carácter personal, es decir, se crea entre la autoridad fiscal y el particular.

IV. Fases fundamentales de la obligación fiscal

Una de las instituciones más importantes de estudio del Derecho Fiscal es el nacimiento o causación de la obligación fiscal, por ser en este momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público.

Una vez que nace o se causa la obligación fiscal, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales se determina en cantidad líquida el importe de la contribución a cargo del sujeto pasivo, procedimiento que se conoce doctrinalmente como determinación de la obligación fiscal.

No obstante que la legislación fiscal no lo regula en forma expresa, del análisis de la misma se desprenden tres momentos, a saber: el *nacimiento o causación* que se trata de la realización de los hechos o situaciones gravadas por la ley, la *determinación* que consiste en la constatación de que la conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la norma, y la *liquidación* que consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes para obtener el importe de la contribución a pagar, el crédito fiscal y el momento o época de pago de la contribución respectiva.

1. Nacimiento de la obligación fiscal

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, 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 y se determinarán conforme a dichas disposiciones.

Por consiguiente, la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho la doctrina denomina *hecho imponible*, cuyo significado hay que distinguir

La obligación fiscal y sus formas de extinción

de lo que llaman *hecho generador*, dado que son dos conceptos diferentes¹⁵⁰.

De acuerdo a lo expresado en el párrafo anterior, el *hecho imponible* es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación fiscal. Por su parte, el hecho generador existe cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

Es decir, el hecho imponible es la descripción genérica e hipotética establecida en la ley, mientras que el hecho generador es aquél concretamente ocurrido y verificable (la materialización de la norma tributaria).

En otro orden de ideas, es importante destacar el aspecto temporal del hecho imponible a fin de establecer el momento en que debe considerarse consumado. En este sentido, el hecho imponible puede clasificarse en: *instantáneos* y *periódicos*.

Los *instantáneos* son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal; los *periódicos*, son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado en la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal.

Así, por ejemplo, cuando se trate de un *impuesto*, el momento del nacimiento de la obligación fiscal no es el mismo para todos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los *impuestos de producción*, la obligación fiscal nace en el momento en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los *impuestos de*

¹⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 114 y ss.

consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los *impuestos de enajenación de primera mano*, la obligación fiscal se genera cuando se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los *impuestos aduaneros* (exportación e importación de mercancías) el hecho imponible se realiza en el momento en que salen del país o entran a él las mercancías objeto del gravamen.

Por lo que se refiere a los derechos, la obligación fiscal nace o se causa en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

En las aportaciones de seguridad social, la obligación fiscal nace o se causa, tomando como referencia la Ley del Seguro Social, en los siguientes momentos:

- Cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a:
 - Las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores, o éstos soliciten su incorporación voluntaria.
 - Las aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para constituir depósitos a favor de los trabajadores.
- Cuando se trata de capitales constitutivos, en el momento en que los organismos encargados de la seguridad social otorgan prestaciones en especie a los trabajadores, derivados de un riesgo de trabajo o cuando en forma voluntaria se inscriban en dichos organismos como derechohabientes.

Por último, en las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.

2. Determinación de la obligación fiscal

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico – jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación fiscal, para luego aplicar el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida.

Se trata pues, de la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador. La precisión de la deuda en cantidad líquida corresponde a la fase de la liquidación la que será analizada en el apartado siguiente.

El maestro Giuliani Fonrouge citado por el tratadista Sánchez Piña¹⁵¹, define la determinación de la obligación fiscal en los siguientes términos: "El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imposible y el alcance cuantitativo de la obligación". De la anterior definición se puede observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo, sin embargo cabe reiterar que en lo que se refiere al alcance cuantitativo de la obligación, ésta corresponde a la siguiente etapa (liquidación).

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 6 párrafo tercero, también desglosa la definición de la determinación en forma semejante, y menciona que es la actividad del contribuyente, dirigida a declarar que ha realizado un hecho del que se desprende el nacimiento

¹⁵¹ Sánchez, Piña, *op. cit.*, p. 58.

de la obligación fiscal, o bien, una actividad de los órganos fiscales dirigida a declarar la existencia de ese hecho jurídico y fijar las bases para su cuantificación o valoración en dinero.

Por tanto, la determinación puede ser un acto por parte del sujeto pasivo de la obligación fiscal o un acto de las autoridades fiscales; en este último caso, la ley impone una carga a los contribuyentes, que es la de proporcionar la información necesaria.

En principio, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Así, cuando presenta su declaración de impuestos ha determinado su contribución, pero también lo hace cuando informa al fisco de ella, por ejemplo, en una solicitud de pago en parcialidades. Pero también puede darse el caso de que una tercera persona tenga la obligación de determinar la contribución a cargo de otro, como en el impuesto sobre la renta a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en donde un tercero, el patrón, tienen la obligación de determinar el impuesto a cargo de sus trabajadores¹⁵².

Asimismo, como ya se dijo, el Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de liquidación y derivada de sus facultades de revisión, determine la contribución a cargo del contribuyente.

Para el ejercicio de las facultades de revisión, las autoridades fiscales deben regirse por lo establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, principalmente en el contenido de los párrafos primero y antepenúltimo del artículo 16, los que señalan que

¹⁵² Existen sus excepciones como la contemplada en el artículo 82 fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

para molestar a un gobernado en sus intereses jurídicamente protegidos, es necesario un mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motiva la causa legal del procedimiento; así como la facultad de practicar visitas domiciliarias con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Igualmente, las autoridades fiscales deben estarse a lo establecido en los artículos 42 a 69 del Código Fiscal de la Federación, que establecen las facultades de las autoridades fiscales para llevar a cabo actos de inspección y procedimientos de comprobación de obligaciones fiscales.

En esas condiciones, por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar en primer término, que la obligación ha nacido, y en segundo, que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.

Ahora bien, toda ley tributaria debe consignar el método conforme al cual se determine el crédito a pagar. En todo caso, el método para la determinación de las obligaciones fiscales en opinión del maestro Margáin¹⁵³, debe satisfacer los requisitos siguientes: sencillez (que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar), economía (que el contribuyente no se vea obligado a realizar erogaciones accesorias elevadas), comodidad (que se eviten molestias innecesarias e inútiles a los contribuyentes) y limpieza (que se evite la corrupción entre el sujeto pasivo y el personal hacendario, procurando que el contacto entre uno y otro sea el mínimo posible).

En la legislación mexicana, la regla general, como ya se dijo en párrafos anteriores, es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de las obligaciones fiscales a su cargo.

¹⁵³ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 320.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

según se advierte del artículo 6 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

Los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son, según el maestro Margáin¹⁵⁴, los siguientes: *indiciario, objetivo y declarativo*.

- **Método indiciario.** Se basa en presunciones, toda vez que toma en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar con mayor o menor precisión su capacidad contributiva; o del objeto gravado para determinar su consumo. Los principales métodos indiciarios son:
 - *El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse.*
De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la maquinaria y de la materia prima empleada, estimando la producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente.
 - *El método basado en el giro del negocio y del capital en él invertido.*
Según este método, la contribución a pagar está en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente y se obtiene el importe de la contribución a pagar.
 - *El método basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza.*

¹⁵⁴ *Ibidem*, pp. 321 y ss.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En este método se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en consideración el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica, que compulsado con lo declarado se verifica su veracidad.

- **Método objetivo.** Consiste en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada.

La mayor parte de los impuestos indirectos utiliza este método por ser más cómodo y sencillo.

- **Método declarativo.** Este método consiste en obtener el importe de la contribución a pagar, según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración o manifestación que se presente.

Los métodos declarativos más comunes son:

- El método *declaración jurada*, en el cual el contribuyente, al presentar su declaración, lo hace bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos. Existen dos formas de declaración jurada: la *universal* (se realiza en toda declaración que se presenta ante las autoridades fiscales) y la *particular o especial* (se realiza en las declaraciones que se presentan personalmente ante la autoridad fiscal, y previo requerimiento de que manifieste bajo protesta de decir verdad que los datos asentados son ciertos, apercibiéndolos de las sanciones en que incurrirán quienes se conducen con falsedad).
- El método *declarativo con inspección de libros*, otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba los libros de su contabilidad y la

La obligación fiscal y sus formas de extinción

documentación comprobatoria de sus operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento, y determinar en su caso las contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.

- El método *declarativo exigido al pagador o retenedor*, es a cargo de un tercero, a quien la ley impone la obligación de retener o efectuar su cobro, en los pagos que hayan en los que reciban, a los sujetos pasivos por deuda propia, imputándoles responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento, como es el caso de los patrones y fedatarios públicos.

En realidad, los métodos anteriores, desde un punto de vista personal, no son únicamente de determinación, sino que los mismos tienen también como fin establecer los procedimientos para la liquidación o cuantificación de las contribuciones, ya que no sólo se trata de constatar la existencia de una obligación fiscal, sino también su monto. Y como se explica en el siguiente apartado, determinación y liquidación constituyen dos fases distintas de la obligación fiscal.

3. Liquidación de la obligación fiscal

Un problema fundamental que aquí debe resolverse es el consistente en precisar si *determinar* y *liquidar* una obligación fiscal son términos equivalentes, o bien si son conceptos distintos.

Muchos teóricos de la materia señalan que *determinar* y *liquidar* son sinónimos, sin embargo, lo cierto es que aunque se complementan, ocurren en momentos diferentes y poseen su propia y distintiva significación. En efecto, si bien *determinar* una obligación fiscal significa constatar su nacimiento y la reunión de todos los elementos materiales

La obligación fiscal y sus formas de extinción

y formales que propicien su cumplimiento, por *liquidar* una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto de la obligación o crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

En resumen, el significado de liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación, que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación. Sin embargo, en la práctica, por simplicidad, se tiende a unificar ambas fases.

En conclusión de lo expuesto acerca de las fases fundamentales de la obligación fiscal, es importante precisar que la determinación de la obligación fiscal no origina el nacimiento de la misma, por darse en momentos diferentes.

La obligación fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley como generadoras de la obligación.

En cambio, la determinación es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley.

La obligación fiscal emana de la ley, y su cuantificación en cantidad cierta deriva del acto de liquidación, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal aplicando el procedimiento establecido en la ley fiscal respectiva, para obtener el importe del crédito fiscal.

V. Exigibilidad de la obligación fiscal

Una vez determinada la obligación fiscal y cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, deberá pagarse o garantizarse¹⁵⁵ dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente, lo cual se ha denominado *época de pago*; transcurrido dicho plazo, la obligación fiscal será exigible por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto, la época de pago de la obligación fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva, para que se cumpla la obligación¹⁵⁶.

Al efecto, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso:

- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación.
- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de causación.

¹⁵⁵ Consultar artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁵⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 270.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Por otro parte, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales hayan determinado como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, deberán pagarse o garantizarse¹⁵⁷ junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación.

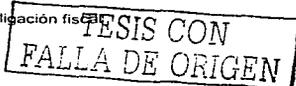
En tal sentido, la exigibilidad de la obligación fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación, cuando éste último no lo haya hecho dentro del plazo establecido en la ley¹⁵⁸, es decir, se trata de la posibilidad de la autoridad hancendaria de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago.

Por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

Sin embargo, el artículo 145 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, prevé el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, aún y cuando el crédito no sea exigible, pero que haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, siempre y cuando a juicio de ésta última, existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

¹⁵⁷ Cabe aclarar que la garantía de la obligación fiscal supone inconformidad con la determinación de la misma y por ende, se desea suspender o prevenir el cobro y el procedimiento administrativo de ejecución porque habrán de promoverse los medios de defensa legalmente establecidos.

¹⁵⁸ Consultar artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

Al respecto, se ha dicho que tal disposición viola la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional, argumentando que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído, resulte vencido. Sobre el particular, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado la siguiente tesis¹⁵⁹:

EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Conforme con el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consagra la garantía de audiencia, nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sin que medie juicio en el que el afectado, después de ser oído y admitidas sus pruebas, resulte vencido. Sin embargo, dentro de un procedimiento o previamente a él, como medida cautelar, la autoridad competente puede privar al gobernado de alguno de sus bienes, sin que por ello se estime violada la garantía de audiencia, porque al estar sujeta esa privación a resultados del juicio, no puede considerarse que el acto de embargo que se lleve a cabo, sea definitivo, sino que será hasta que el particular sea oído y vencido en juicio cuando se le prive definitivamente del bien afectado. En esas condiciones, si de acuerdo con lo que prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se autoriza el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de que el crédito esté determinado o sea exigible, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, esa disposición no vulnera la garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 de la Carta

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¹⁵⁹ La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomo I, Op. Cit., p. 335.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Magna, ya que tal medida de aseguramiento se da previamente al procedimiento en el que se cita al afectado para que haga valer lo que a su derecho convenga y, por tanto, al no constituir un acto de privación definitiva no es necesario, antes de que se lleve a cabo, que se le escuche en su defensa.

Sin embargo, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia 88/1997¹⁶⁰, ha establecido que el embargo precautorio practicado por la autoridad fiscal antes de la exigibilidad de la obligación fiscal, viola el artículo 16 Constitucional, ya que permite a la autoridad trabar embargo respecto de una obligación fiscal cuyo monto se desconoce.

¹⁶⁰ Ver anexo 11: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL." Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo 88/1997, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, p. 5.

Capítulo Quinto. Formas de extinción de la obligación fiscal

A lo largo del presente trabajo, se ha visto cómo nacen, cómo se determinan, cómo se liquidan, quiénes son los sujetos que intervienen, y en general, todos los demás aspectos relacionados con la configuración y con la existencia de la obligación fiscal.

Ahora, al llegar al final de este estudio, toca hacer referencia a las formas de extinción de las obligaciones fiscales.

En ese sentido, resulta pertinente establecer qué se debe entender por extinción de la obligación fiscal, y al respecto la maestra Doricela Mabarak Cerecedo¹⁶¹ dice que "por extinción de la obligación debe entenderse a la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga."

Por tanto, las formas de extinción de la obligación fiscal son los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales la referida obligación, deja de existir jurídica y económicamente hablando. A fin de dejar debidamente planteada la temática de este último capítulo, es necesario establecer que si bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación no hace una relación expresa de las formas de extinción de la obligación fiscal, también es cierto que la mayoría de los doctrinarios coinciden en señalar como formas de extinción el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación.

¹⁶¹ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.*, p. 176.



Por tal motivo, y sin pretender ser limitativo, para efectos del presente trabajo se analizarán únicamente las mencionadas formas de extinción de la obligación fiscal, a fin de no confundir y que por el contrario, se comprendan los medios que indiscutiblemente extinguen a la obligación fiscal.

I. El pago

El pago, se considera la forma idónea de extinguir un deber jurídico. Al respecto, la maestra Doricela Mabarak Cerecedo¹⁶² define al pago en los siguientes términos: "el pago es el cumplimiento de la obligación mediante el cual queda satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que se había creado."

En el lenguaje cotidiano, la palabra pagar se utiliza sólo para referirse a la acción de satisfacer obligaciones de dar desde el punto de vista económico. Sin embargo, jurídicamente hablando, cuando se cumple una obligación fiscal por medio del pago, ésta deja de tener razón legal para existir, por lo que dicho término se debe entender en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Es decir, la palabra pago dentro de la ciencia jurídica y sobre todo en materia fiscal, posee dos acepciones principales, una jurídica y otra económica. Así por ejemplo, cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando un cumplimiento a la norma jurídica que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica)¹⁶³.

¹⁶² *Idem.*

¹⁶³ *Cfr. Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 538.*



Consecuentemente, el objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación fiscal.

Ahora bien, el pago que se realice, queda condicionado a cumplir con los requisitos¹⁶⁴ siguientes:

- **El lugar de pago.** Se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad ante la que se debe hacer el pago. A este respecto, el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación establece que el pago deberá hacerse:
 - a) Por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - b) Por las oficinas que dicha Secretaría autorice.
 - c) Por conducto de las instituciones de crédito autorizadas, correspondiente al área geográfica donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente.
- **Tiempo o época de pago.** Se refiere al momento en el que se deben pagar las contribuciones según lo señalen las disposiciones fiscales aplicables a cada caso. Así lo expresa el artículo 6 del Código referido, el que además agrega que en caso de que no exista disposición expresa al respecto, el pago se deberá hacer mediante una declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:
 - a) Cuando las contribuciones se calculen por *periodos* establecidos por la ley fiscal aplicable, y en los casos de *retención* o recaudación de contribuciones por *agentes no fiscales*, esas contribuciones retenidas o recaudadas se deberán enterar a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato siguiente al de la determinación de la contribución.

¹⁶⁴ Sánchez Piña, *op. cit.*, p. 61.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- b) En cualquier otro caso no incluido en los previstos en el inciso anterior, el pago se deberá hacer dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación de la contribución.
- **Forma de pago.** Se refiere a la manera en que deberá cubrirse la contribución. Al efecto el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que en las obligaciones de dar, el pago debe hacerse en dinero. En algunas ocasiones las leyes fiscales aplicables permiten que se usen documentos alternativos al dinero, como el cheque (certificado o de caja), los giros postales, telegráficos o bancarios, moneda extranjera para el caso de contribuciones en materia de comercio exterior, los cheques personales cuando así lo permitan las disposiciones legales¹⁶⁵. Una innovación importante en la materia fiscal, es la consistente en el "Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos" a través de Internet por medio de los portales bancarios, o en las ventanillas bancarias utilizando la llamada "Tarjeta Tributaria" (TT). Este nuevo sistema tiene como finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales haciendo uso de los recursos y servicios tecnológicos que permitan hacer más eficiente el proceso de captura masiva y contar con información confiable y oportuna, en consecuencia se eliminará el llenado de los formatos fiscales tradicionales. Al respecto, el Servicio de Administración Tributaria considera que el servicio de presentación electrónica de declaraciones, ofrece al contribuyente, entre otros, los siguientes beneficios:
 - Facilidad en el llenado de declaraciones.
 - Seguridad, rapidez y oportunidad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

¹⁶⁵ Al respecto, el maestro Raúl Rodríguez Lobato, considera que los citados medios de pago deben considerarse pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 170.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

- Comodidad y confiabilidad en la presentación de las declaraciones.

Ahora bien, los contribuyentes que deben cumplir sus obligaciones fiscales a través de la transmisión electrónica de datos y de la transferencia electrónica de fondos¹⁶⁶ vía *Internet* son:

- **Personas morales:**
 - Las que realicen pagos provisionales mensuales, incluyendo las que inicien operaciones.
 - Las que tributen en el Régimen Simplificado, aun cuando ejerzan la opción de presentar declaraciones de pagos provisionales semestrales.
 - Las que se encuentren en el ejercicio de liquidación, así como las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso.
 - Las personas morales con fines no lucrativos.
 - Las personas morales que, de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, opten por presentar sus pagos en periodo distinto del mensual.
- **Personas físicas:**
 - Que realicen actividades empresariales y que en el año anterior hayan tenido ingresos mayores a \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
 - Que realicen actividades diferentes de las empresariales, por ejemplo, arrendamiento o servicios profesionales, y que los ingresos obtenidos en el año

¹⁶⁶ Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucciones de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica. www.sat.gob.mx

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.

- Las que inicien operaciones y que estimen que sus ingresos en el año serán superiores a \$1'000,000.00 o a \$300,000.00, según sea el caso.

Estarán obligados a efectuar sus pagos por ventanilla bancaria las personas físicas que desarrollen las siguientes actividades:

- Empresariales, como las que se realizan en ferreterías, farmacias, papelerías, etc., o la prestación de servicios, por ejemplo de mecánica, carpintería y electricidad, así como servicios agropecuarios, ganaderos, de pesca y silvícolas, etc., y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$1'000,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- De arrendamiento (otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles), y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- La prestación de servicios profesionales, tales como los de abogados, contadores, médicos, etc., y que en el año anterior haya tenido ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir ingresos por sueldos y salarios.
- Cuando inicie actividades, y siempre que estime que sus ingresos no rebasarán de \$1'000,000.00 o de \$300,000.00, conforme a los dos puntos anteriores, según sea el caso.
- Por las que tribute en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.
- El arrendamiento de inmuebles exclusivamente para casa habitación sin importar el monto de ingresos.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

- Las de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería y autotransporte de carga y de pasajeros, cuando opte por efectuar sus declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores, vigente para el 2002.

No obstante, las referidas personas físicas podrán optar por realizar sus pagos vía Internet, a través de las páginas de las instituciones bancarias.

Los notarios o corredores ya sea que realicen sus actividades como personas físicas o como personas morales, así como los jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, no están obligados a presentar vía Internet ni por ventanilla bancaria utilizando la tarjeta tributaria, los pagos provisionales de Impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, por las operaciones de enajenación y adquisición de bienes en los que intervengan. Por lo que, para efectuar los citados pagos deberán utilizar la forma fiscal 1-A, misma que presentarán en las instituciones bancarias autorizadas.

Fundamento legal: Capítulos 2.14, 2.15 y 2.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo del 2002¹⁶⁷.

Sobre este nuevo esquema de pago electrónicos existen críticas en pro y en contra, y como es de esperarse, quienes han propuesto e implementado este sistema sólo ven las supuestas bondades que ofrece su uso, tales como la confiabilidad, simplicidad y rapidez en el

¹⁶⁷ Ver Anexo 12: Capítulos 2.14, 2.15 y 2.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo del 2002.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

cumplimiento de las obligaciones fiscales. Sin embargo, contadores y abogados, sobre todo, exponen una serie de hipótesis que el nuevo esquema deja en el aire. Entre éstas encontramos los siguientes puntos¹⁶⁸:

- Qué facilidad puede significar este nuevo esquema para aquellas personas físicas en que su declaración sea completamente en "ceros", toda vez que se les obliga a acudir personalmente a las oficinas de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente de su circunscripción para exponer la causa por la que no se tiene impuesto a pagar. Esto lo que en realidad significa son molestias para el contribuyente, pues en muchos de los casos se verá forzado a efectuar gastos de tiempo, traslado, alimentación, etc.
- En el caso de que el contribuyente solicite la devolución de impuestos, qué documentación anexará a su trámite a fin de que la autoridad cuente con los elementos para dictaminar la procedencia o improcedencia del saldo a favor, ya que el contribuyente solamente contará con el acuse de recibo electrónico con sello digital que en su momento le emita la institución bancaria o, en su caso, el Servicio de Administración Tributaria a través de su dirección en Internet. Lo anterior hace pensar que la autoridad tendrá que requerir al contribuyente los papeles de trabajo con los que determinó el saldo a favor, y además hacer la verificación física de los bienes muebles, inmuebles, facturas, nóminas, etc., con lo que, en consecuencia, retrasará el plazo de la devolución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

¹⁶⁸ Rubio Salazar, Roy, "Pros y contras de la nueva tarjeta tributaria" *La Defensa Fiscal*, México, Año 4, Número 45, julio de 2002, pp. 45 - 47.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

En otro orden de ideas, nuestra legislación ordena que el pago debe efectuarse, generalmente, las personas que de conformidad con las leyes fiscales adquieran la calidad de deudor o contribuyente al realizar las actuaciones del hecho imponible señalado por la ley. Incluyen tanto personas físicas como morales, además de los terceros responsables¹⁶⁹.

El pago deberá hacerse ante la autoridad que esté legalmente facultada para recibirlo. Por tanto, si el pago se realiza a un tercero o a una autoridad diferente a la facultada para recibirlo, éste no podrá producir ninguna consecuencia legal y por ende no se extingue la obligación. En este sentido, el efecto principal del pago es la extinción de la obligación o crédito fiscal, de tal manera que libera al deudor o contribuyente de la obligación.

Otro aspecto importante en relación con el pago se refiere a la época o tiempo de pago (requisito al que ya se hizo referencia en párrafos anteriores). Al respecto, cabe mencionar que cuando un contribuyente no cubre las prestaciones fiscales exigidas por los preceptos legales en los plazos establecidos, dará lugar a determinadas situaciones de carácter oneroso, por la mora en que incurre. Las disposiciones fiscales regulan fundamentalmente los siguientes casos¹⁷⁰:

El pago extemporáneo por prórroga. Se presenta cuando una persona carece y demuestra no poseer los suficientes recursos para pagar la contribución puntual y oportunamente. En este caso, podrá solicitar a la autoridad un plazo para cubrir la contribución, o bien una prórroga para pagarla en parcialidades. Para tal efecto, se debe cumplir

¹⁶⁹ Puede consultarse *in extenso* esta parte *supra* pp. 122 y ss.

¹⁷⁰ Mabarak Cerecedo, Doricela, *op. cit.* pp. 180 y ss.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

con lo establecido por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala las limitaciones y requisitos siguientes:

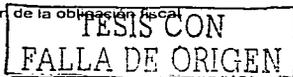
- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios.
- El plazo que se conceda no deberá exceder de cuarenta y ocho meses.
- La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de la autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Para estos efectos, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

- El monto de las contribuciones omitidas actualizado¹⁷¹ desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.
- Las multas que correspondan actualizadas.
- Los accesorios distintos de las multas.

El pago extemporáneo espontáneo. Se presenta cuando no media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y da lugar a que además de cubrirse el importe actualizado, se tenga que pagar los recargos correspondientes y no se impondrán multas según lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación. En el sistema fiscal mexicano los recargos están contemplados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷¹ El procedimiento para la actualización de las contribuciones y aprovechamientos se encuentra regulado en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.



El pago extemporáneo a requerimiento. Se presenta cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y tiene como consecuencia que además de que se cubra el importe del crédito principal actualizado y los recargos respectivos, se tengan que pagar también las multas correspondientes, debido a que el contribuyente cometió una infracción consistente en omitir el pago de la contribución, puesto que no la pagó sino a instancias de la autoridad fiscal.. Tiene su origen el pago extemporáneo en una prórroga o en mora del contribuyente.

Indemnización específica por no haberse podido hacer efectivo el pago. Como ya se dijo en párrafos anteriores, una de las formas de pagar las contribuciones es mediante cheques personales. En este caso, si al momento de presentarse ese cheque para cobrarlo, el banco a cuyo cargo se libró el documento no lo pagara, se le cobrará al contribuyente una suma adicional del 20% calculado sobre el valor del documento. Incluso, se podrá acceder, si esto es aplicable, a la actualización del crédito fiscal. Este supuesto se encuentra previsto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

De todo lo anterior, se advierte que cuando los adeudos fiscales no son cubiertos en los plazos establecidos por las leyes aplicables, se propician situaciones desventajosas para el contribuyente, quien se verá sujeto al pago de considerables sumas adicionales, a las que genéricamente se les denomina *accesorios de las contribuciones*. Al respecto, el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos fiscales más antiguos, pero que antes de hacer el abono al adeudo principal, esas cantidades se dedicarán a solventar los accesorios en el siguiente orden:

La obligación fiscal y sus formas de extinción

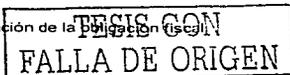
- Gastos de ejecución
- Recargos
- Multas
- Indemnización del 20% sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la institución de crédito.

La cantidad sobrante se aplicará al adeudo principal, una vez satisfechos los adeudos anteriores.

En los términos del último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, quien haga el pago de los créditos fiscales, deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidas y controladas exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que en las disposiciones fiscales respectivas se establezca que deba constar la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

A contrario sensu, es el caso de la **devolución** de cantidades pagadas a favor de los contribuyentes. Este caso se presenta cuando una persona paga una contribución indebidamente o en cantidad mayor de la debida. Cuando esto ocurre, la autoridad fiscal está obligada a devolver el pago efectuado.

Esta devolución se hará de oficio o a petición de parte. Lo primero significa que el fisco, tan pronto se percate de un pago indebido, podrá proceder, sin la necesidad de que se efectúe ningún trámite, a devolver



la cantidad percibida sin que existiera una causa legal¹⁷². En el segundo caso deberá mediar una solicitud por escrito del interesado, en la que exponga las razones por las cuales solicita la devolución. En este segundo supuesto, la devolución se deberá efectuar dentro del plazo de 40 días hábiles, si el contribuyente señala cuenta bancaria para que, en caso de ser procedente la devolución, la autoridad fiscal haga el depósito respectivo, o bien, de 50 días hábiles si no señala cuenta bancaria. Dichos plazos se computarán a partir del día siguiente a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Así pues, las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud, los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y estén relacionados con la misma¹⁷³.

El fisco deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe.

Si la devolución se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas

¹⁷² No obstante lo dicho, es menester reiterar que en la práctica la autoridad fiscal determina el pago indebido o en exceso, pero no procede a hacer la devolución de oficio, sino que el contribuyente debe solicitarla siguiendo el procedimiento que establece el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷³ En este supuesto el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiere notificado el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación del plazo de 50 días antes mencionado.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

indebidamente, como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

Asimismo, si el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses. En este caso el contribuyente puede optar por la compensación, que será analizada en el siguiente apartado.

Las devoluciones procederán siempre que no hubiere transcurrido el plazo marcado por las disposiciones fiscales para la prescripción de las obligaciones¹⁷⁴.

II. La compensación

La compensación es en nuestro sistema jurídico un medio de extinguir las obligaciones. De acuerdo a lo establecido en el artículo 2185 del Código Civil del Distrito Federal, tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocamente y por su propio derecho. Al respecto, el maestro Rafael de Pina¹⁷⁵ define a la compensación en los siguientes términos: "Modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendido en el de la otra".

¹⁷⁴ La obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal, o sea, en 5 años. Artículo 22 en relación con el 146 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷⁵ De Pina, Rafael Y Rafael De Pina Vara, *op. cit.*, pp. 171 y 172.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Esta institución, trasladada al Derecho Fiscal, se define como la forma extintiva de la obligación fiscal, la cual tiene lugar cuando el contribuyente y el fisco son acreedores y deudores recíprocos, extinguiéndose las deudas hasta el importe de la menor, siempre que dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de una misma ley fiscal y se satisfagan los mismos requisitos del derecho común para su realización.

Por ejemplo, si un contribuyente tiene derecho a una devolución de \$15,000.00 por concepto de impuesto sobre la renta, y a su vez el fisco tiene sobre el mismo contribuyente, el derecho de exigirle el pago de un crédito fiscal en cantidad de \$20,000.00 por concepto del mismo impuesto, en este caso, tanto el contribuyente como el fisco son acreedores y deudores recíprocos, y si las deudas son líquidas y exigibles, operará la compensación pagando el contribuyente únicamente \$5,000.00.

Es requisito indispensable para que proceda la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que éste precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho¹⁷⁶. No pueden, por tanto, compensarse los créditos cuando uno o ambos están sujetos a embargo o cualquier otra institución que restrinja su libre disposición.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, regula la compensación, y al efecto establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven

¹⁷⁶ La doctrina considera como deuda líquida a aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. De lo anterior, se tiene que:

- Únicamente los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar.
- La compensación opera respecto de cantidades que un contribuyente tenga a su favor contra las que éste obligado a pagar, ya sea por adeudo propio o por retención a terceros.
- Las cantidades a pagar deben derivar de la misma contribución, incluyendo sus accesorios. Se entiende que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales. En este caso, el contribuyente podrá compensar dichos saldos siempre y cuando cumpla los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general¹⁷⁷.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas por parte de la autoridad fiscal.

Las autoridades fiscales están facultadas a hacer compensaciones de oficio cuando se trate de contribuciones que las personas estén obligadas a pagar por adeudos que se deriven de una sentencia que hubiere causado ejecutoria, o que hayan quedado firmes por cualquier

¹⁷⁷ Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla 2.2.11 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

otra causa, contra las cantidades que la autoridad deba devolver al contribuyente en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando el contribuyente haya formulado la correspondiente solicitud de devolución, caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

De acuerdo con lo anterior y con base en lo establecido en el artículo 23 del Código Fiscal, la compensación puede ser de dos tipos:

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

En relación con el segundo tipo de compensación, el particular deberá solicitarla mediante escrito dirigido a las autoridades competentes, anexando las declaraciones respectivas. Para ello, es necesario que previamente el contribuyente haya efectuado el pago, o bien haya compensando el crédito fiscal de que se trate.

La autoridad fiscal, basándose en lo anterior y en las disposiciones fiscales aplicables al caso concreto, resuelve sobre la procedencia o improcedencia de la compensación. Si no precede la solicitud de compensación por contravenir algún requisito fiscal, en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente deberá pagar el crédito actualizado, más recargos y multas; por ello, cuando se ha optado por solicitar la compensación, el particular debe asegurarse de cumplir perfectamente con las disposiciones fiscales, así como que las operaciones aritméticas aplicadas sean correctas, ya que una solicitud de compensación mal hecha, con o sin dolo, trae consigo el incremento del crédito fiscal que se pretende compensar.

III. La condonación

La condonación, conocida también por el derecho común como remisión de deuda, constituye la acción de perdonar al deudor un crédito que tiene en su contra. El Código Civil del Distrito Federal, en su artículo 2209, establece que cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos que la ley lo prohíbe.

En relación con lo anterior, el maestro Raúl Rodríguez Lobato¹⁷⁸ define a la condonación en materia fiscal de la siguiente manera: "...consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal, y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas."

En materia fiscal existe la condonación de **contribuciones** y la condonación de **multas fiscales**¹⁷⁹, pudiendo éstas ser condonaciones totales o parciales.

La condonación de **contribuciones** se realiza mediante disposiciones de carácter general dictadas por el Ejecutivo Federal, cuando se hubieren afectado o se trate de impedir, se afecte gravemente la situación de algún lugar o región del país o de alguna rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias, debiendo determinarse en las mismas el importe o proporción de los beneficios, es decir, los créditos

¹⁷⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, pp. 177 y ss.

¹⁷⁹ Consultar artículos 39 y 74 del Código Fiscal de la Federación.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

y recargos que se condonen, su alcance, es decir, los sujetos que deban gozar de los beneficios y la región o las ramas de actividades favorecidas; autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, igualmente deberán determinar los requisitos que deban satisfacerse por los beneficiados.

La condonación o remisión de las **multas** consiste en perdonar éstas y, de acuerdo con el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso y motivos que tuvo la autoridad que impulso la sanción.

La condonación de multas procede cuando su imposición hubiere quedado firme y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación y el contribuyente a través de pruebas presentadas ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales, demuestra que no se cometió la infracción o que la persona a la que se le atribuye no es la responsable. En este caso, la condonación es forzosa y, por consiguiente, la misma deberá ser total.

La condonación discrecional de multas procede cuando el Servicio de Administración Tributaria encuentra que los motivos que tuvo la autoridad para imponer la sanción y las demás circunstancias del caso, justifican que se reduzca parcialmente el importe de la multa. Cabe recordar que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa sancionadora debe considerar la importancia de la infracción (graves o leves), las condiciones económicas del contribuyente y la conveniencia de destruir prácticas establecidas, como por ejemplo la evasión fiscal, así como para evitar que se infrinja en cualquier otra forma las disposiciones

legales o reglamentarias. Con base en lo anterior, la condonación discrecional de multas será parcial en la mayoría de los casos.

IV. La prescripción

Por prescripción entendemos el medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley. A la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción *positiva*; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción *negativa*.

La maestra Refugio de Jesús Fernández Martínez¹⁸⁰, define a la prescripción de la siguiente manera: "La prescripción, para efectos fiscales, es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la ley." De la anterior definición se deduce que la única clase de prescripción en materia fiscal es la *negativa*, la cual opera como una forma para extinguir un crédito fiscal.

Ahora bien, en el campo del Derecho Fiscal existen dos tipos de prescripción: la prescripción que corre a favor del contribuyente y la prescripción que corre a favor del fisco.

La **prescripción a favor del contribuyente**, lo libera de la obligación de cumplir con el pago de un crédito fiscal que ya es exigible por parte de la autoridad, incluyendo sus accesorios. Al respecto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, establece que el término para que

¹⁸⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 310.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

opere la prescripción a favor del contribuyente es de 5 años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido¹⁸¹.

Dicho término, es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste último respecto de la existencia del crédito (aunque este último caso es extremadamente difícil de probar). Se considera como gestión de cobro cualquier actuación o gestión de la autoridad, dentro del procedimiento administrativo de ejecución tendiente a hacer efectivo el cobro del crédito fiscal, siempre que sea notificado al contribuyente.

En efecto, una de las características esenciales de la prescripción negativa o liberatoria consisten en que, para que se configure, debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principalmente las gestiones de cobro notificadas al deudor inutilizan todo el tiempo que ha transcurrido e impiden que la prescripción se consume. Pero, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el término prescriptorio inicia de nueva cuenta.

También puede ocurrir que el término de la prescripción se suspenda. Esto ocurre cuando sobreviene una situación que impide jurídicamente al sujeto activo hacer efectivo el crédito fiscal a su favor. Su efecto, es detener la cuenta del término transcurrido, para reanudarse una vez desaparecida la causa que dio origen a la suspensión. Las causas de suspensión del término de la prescripción de créditos fiscales, son las mismas que ocasionan la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, las cuales se encuentran previstas en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁸¹ La autoridad fiscal dispone de un medio para exigir el pago de los créditos fiscales, que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales, llamado procedimiento administrativo de ejecución.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

La **renuncia** de la prescripción ganada puede ser expresa, cuando así lo manifieste el contribuyente; o tácita, cuando se realizan hechos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido. Esta situación se presenta cuando una vez transcurrido el término de 5 años y habiendo operado la prescripción del crédito fiscal, el contribuyente lo paga voluntariamente sin objeción alguna, o al ser requerido por la autoridad fiscal, no se opone a su cobro, ni interpone los medios de defensa que correspondan para oponerse al cobro del crédito prescrito.

La prescripción de los créditos fiscales puede hacerse valer de dos formas:

- A petición expresa del contribuyente, solicitando por escrito, ante las autoridades fiscales competentes, la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo.
- Oponiéndose como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que se consideran ilegales.

Por lo tanto, la prescripción de un crédito fiscal no opera automáticamente por el simple transcurso del tiempo, sino que también es necesario que el deudor la solicite a la autoridad, y que ésta emita la declaratoria correspondiente, o bien, que una vez interpuesto su medio de defensa, su derecho sea reconocido por la autoridad que conozca del asunto.

Por otra parte, la prescripción que corre a favor del fisco, se presenta cuando éste ha recibido cantidades que legalmente no le

La obligación fiscal y sus formas de extinción

correspondan por parte del contribuyente, y que tiene la obligación de devolver. En este caso, la prescripción constituye, en opinión del maestro Emilio Margáin Manautou¹⁸², una sanción a la negligencia del contribuyente, por no reclamar o solicitar oportunamente la devolución de las cantidades que haya pagado indebidamente o que tenga a su favor.

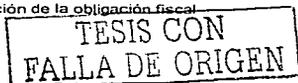
Sobre este particular, no debe perderse de vista que aún cuando el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación parece más bien hacer referencia a la prescripción de los créditos fiscales, el artículo 22 del mismo Código establece claramente que: "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal."

El término de la prescripción de cantidades pagadas indebidamente o de saldos a favor, al igual que en el caso de los créditos fiscales, es de 5 años, el cual inicia a partir de que la devolución pudo ser legalmente exigida o solicitada por el contribuyente. Este término se interrumpe con la solicitud de devolución respectiva, y con cada petición del contribuyente insistiendo en la misma; así como de actos de las autoridades fiscales tendientes a efectuar la devolución.

Aunque el Código Fiscal de la Federación no regula expresamente los casos en que se suspende el término de la prescripción a favor del fisco, aplicando supletoriamente el derecho común, son entre otras causas, que el contribuyente fallezca o caiga en estado de interdicción. En estos casos el término permanece suspendido hasta en tanto no se designe el albacea, el tutor o representante legal¹⁸³.

¹⁸² Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 293.

¹⁸³ Consultar artículo 1166 del Código Civil del Distrito Federal.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

Por último, es importante distinguir la figura jurídica de la **prescripción** del término **caducidad**.

La palabra caducidad deriva del término latino "*cado*" que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor¹⁸⁴. La caducidad es la cesación de efectos por no hacer valer un derecho durante el tiempo que señala la ley; es, pues, un medio de extinción de derechos por efecto de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley.

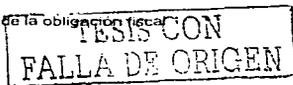
Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan su derecho para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante el plazo establecido para tal efecto¹⁸⁵.

Toda vez que la prescripción y la caducidad son instituciones jurídicas distintas, cabe mencionar las principales diferencias que al respecto ha determinado la doctrina:

- En la prescripción ya existe el crédito fiscal o la cantidad pagada de más por el contribuyente en cantidad líquida. En la caducidad no existe el crédito fiscal. De ahí que se diga: prescriben los créditos fiscales; caducan las facultades del fisco.
- La prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco. La caducidad únicamente en contra del fisco.

¹⁸⁴ Sánchez Piña, op. cit., pp. 108 y 109.

¹⁸⁵ Los plazos para que opere la caducidad son: 1) De 5 años si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales. 2) El plazo es de 10 años, cuando del contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes, no lleve contabilidad, o no la conserve durante el plazo de diez años que establece el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración estando obligado a ello. 3) De 3 años tratándose de responsabilidad solidaria a que se refiere la fracción III del artículo 26 del Código en cita. Consultar artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.



La obligación fiscal y sus formas de extinción

- La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro de las partes. La caducidad no está sujeta a interrupción.
- El término para que empiece a contar el plazo de la prescripción es a partir del día siguiente a aquel en que el crédito fiscal es exigible; o a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido o nació el derecho a la devolución. En cambio, el plazo de la caducidad, debe contarse a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.
- El término para que opere la prescripción es de 5 años. El plazo para que opere la caducidad es de 5, 10 o 3 años según sea el caso.
- La prescripción extingue una acción de cobro. La caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- La prescripción es una forma de extinción de las obligaciones fiscales, la caducidad no.

Respecto al último punto, existen doctrinarios como el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino¹⁸⁶, que si consideran a la caducidad como una forma de extinción de las obligaciones fiscales, sin embargo, considero que dicha apreciación es errónea, ya que en el caso de la caducidad no existen obligaciones fiscales, pues ésta figura jurídica es anterior a la determinación de las referidas obligaciones.

En tal sentido, la caducidad no puede ser considerada como una forma de extinción, ya que no se puede hablar de extinguir lo que aún no existe.

¹⁸⁶ Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 537.

V. La cancelación

Cancelar significa anular o dejar sin efectos una obligación. En materia fiscal, la cancelación consiste en dar de baja cuentas públicas por 2 cuestiones: a) *Por ser incobrables*. Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. b) *Por ser incosteable el cobro*. Un crédito fiscal es incosteable por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro.

Lo anterior, encuentra su sustento jurídico en lo dispuesto por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

ARTÍCULO 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, establece, en el capítulo III, de las facilidades y estímulos fiscales, los lineamientos que se deben tomar en cuenta para la cancelación de créditos fiscales en los siguientes términos:

ARTÍCULO 16. Se faculta para el ejercicio de 2002 a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2001, sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No se podrá efectuar la cancelación de los créditos, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión, ni tampoco no será aplicable respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.



Asimismo, resulta aplicable por analogía la tesis¹⁸⁷ de jurisprudencia XV.1o. J/8, sustentada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, septiembre de 2001, Novena Época, página 1159, que en su literalidad señala:

CRÉDITOS FISCALES. CANCELACIÓN. ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (ARTÍCULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 1999). El artículo 14 de la ley en cita, establece: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 30 de junio de 1998, hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez libera al contribuyente de su pago.". Así, de tal disposición se advierte que no impone a la autoridad la obligación de cancelar la totalidad de las multas, pues lo que contempla es una facultad discrecional, además de que por la naturaleza misma de la condonación, en cuanto que recae sobre multas que han quedado firmes y que por tanto su importe pertenece al erario público, es por lo que el Estado no puede disponer del mismo en beneficio de los particulares, salvo los casos en que excepcionalmente se justifique; de ahí que el citado numeral contemple aplicable dicha facultad únicamente cuando resulten incosteables los créditos, por lo que si un contribuyente se ve favorecido con la cancelación de diversos créditos, ello no puede interpretarse como un derecho absoluto del gobernado, sino como consecuencia del ejercicio de la facultad discrecional

¹⁸⁷ Legislación Fiscal y su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación, C.D., 2002.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

de la autoridad, en los supuestos en que lo estime factible, tomando en consideración el multicitado precepto legal.

Realmente la cancelación no es una forma de extinción de las obligaciones fiscales, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, lo que implica que si el deudor o responsable solidario paga voluntariamente el crédito, la autoridad debe de recibir el pago; o bien si el deudor o responsable solidario llegan a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia puede ejercer acción de cobro, siempre y cuando no haya operado la prescripción. Por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción. Esta situación está establecida en el último párrafo del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, en cuyo texto establece que la cancelación no libera al deudor del pago del crédito.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

1. Existen diferentes ramas del Derecho con características propias y exclusivas, sin embargo, no hay ninguna que sea completamente autónoma o independiente de las demás, sino que todas se correlacionan y se complementan entre si.
2. En este orden de ideas, el concepto de obligación fiscal no difiere sustancialmente del concepto general de la obligación en materia común, debido a que las instituciones fundamentales que forman el Derecho Fiscal no son en última instancia diferentes a las de la ciencia jurídica en general.
3. El acto administrativo es la declaración de la voluntad de un órgano de la administración pública, de naturaleza discrecional, susceptible de crear, con eficacia particular o general, obligaciones o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa. Así, todos los actos de la autoridad fiscal, deben estar debidamente fundados y motivados de conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.
4. El artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, señala que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, sin embargo, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos, nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago de contribuciones. Por lo tanto, la obligación tributaria se extiende a los extranjeros que residan en el territorio nacional o que tengan fuentes de ingresos en la República Mexicana.
5. La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de legalidad, el cual consiste en que las contribuciones deben estar establecidas en leyes de carácter general, impersonal y emanadas del Poder Legislativo. Asimismo, el precepto constitucional en consulta dispone que la obligación de contribuir debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad. Por proporcionalidad se entiende que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. La equidad implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una

situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes en las que se sustenten las bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

6. Las entidades que tienen derecho a percibir el producto de las contribuciones son la Federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios, el cual debe destinarse a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos, es decir, al gasto público, que debe estar previsto en el presupuesto de egresos de la Nación.
7. Por tanto los principios jurídicos consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional que rigen las contribuciones son: el principio de legalidad (estar prevista en ley), proporcionalidad (entrar la contribución de acuerdo con la capacidad contributiva y el impacto sufrido), equidad (tratar igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales), y destino (que tengan como fin cubrir el gasto público).
8. Las contribuciones constituyen la principal fuente de ingresos de todo el Estado, y son las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado para sufragar los gastos públicos. Al respecto, nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada una de las clases de contribuciones. En ese sentido el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Esta variedad de contribuciones implica que, para dar cabal cumplimiento al principio de proporcionalidad y equidad, se debe determinar la capacidad económica de los contribuyentes según la naturaleza y características especiales de cada contribución. Así, por ejemplo, en el caso de los derechos, se presume que quien solicita algún servicio que proporciona el Estado o va a hacer uso de bienes del dominio público, cuenta con recursos económicos suficientes para ello, así como para pagar un importe mínimo por concepto de derechos.
9. El objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus ingresos tributarios.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

10. La obligación fiscal es la conducta que el sujeto pasivo debe observar frente al sujeto activo y que puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar. En tal sentido, la obligación fiscal lato sensu se divide en dos: la obligación fiscal principal (que consisten en el pago de la contribución), y las obligaciones secundarias las cuales pueden ser obligaciones de hacer, de no hacer y tolerar o permitir.
11. Desde el punto de vista del sujeto activo, la obligación fiscal toma el nombre de crédito fiscal; es decir que, mientras que el cumplimiento de cierta contribución es una obligación para el sujeto pasivo que se ubica en la hipótesis normativa, para el sujeto activo (el Estado) es un crédito que tiene derecho de exigir al obligado, por lo tanto, se entiende por crédito fiscal las percepciones a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, que nace por disposición de ley, y que está a cargo de los sujetos pasivos que se ubican en la hipótesis normativa.
12. Las obligaciones fiscales también pueden ser clasificadas tomando en cuenta el contenido de las mismas. Existen así, obligaciones de contenido económico cuyo principal ejemplo lo es la obligación de cubrir la contribución y la de sus accesorios legales; y obligaciones cuyo contenido es estrictamente jurídico como lo serían de presentar declaraciones, registrarse en el registro federal de contribuyentes o citar dicho registro en las promociones que se realicen ante las autoridades fiscales.
13. Los elementos de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es de suma importancia para que la obligación pueda tener vida jurídica, ya que de hacer falta alguno de estos elementos, la obligación no existe.
14. Los sujetos de la obligación fiscal son: sujeto activo y sujeto pasivo. El carácter de sujeto activo recae por lo general en el fisco, el cual es el órgano del Estado con facultades legales para recibir y en su caso exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal. Excepcionalmente, el gobernado asume el carácter de sujeto activo, lo que ocurre sólo cuando la autoridad tienen que devolver cantidades por concepto de pagos indebidos hechos por los sujetos, o cuando aquéllos adquieren el derecho de acreditamiento o compensaciones de créditos fiscales. No se debe perder de vista que de conformidad con el artículo 31 fracción IV, el carácter de sujeto activo, dependiendo de la contribución que se trate, recae ya sea en la Federación, las Entidades Federativas, los Municipios o el Distrito Federal.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

15. Recibe el nombre de sujeto pasivo la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, está obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco. Existen dos tipos de sujeto pasivo: los que tienen responsabilidad directa, y los que tienen responsabilidad solidaria. Los primeros son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal, en tanto que los sujetos con responsabilidad solidaria son los que por disposición de la Ley Fiscal asumen la calidad de obligados y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario.
16. El objeto de la obligación, es la prestación que de manera legal puede exigir el sujeto activo al sujeto pasivo, y puede consistir en un dar, hacer, no hacer o tolerar.
17. El vínculo jurídico también conocido como relación fiscal o tributaria, se define como el vínculo que se establece como consecuencia de la realización de la hipótesis prevista en la Ley Fiscal, entre el Estado y el particular, por lo que siempre es de carácter personal.
18. Las fases fundamentales por las que atraviesa la obligación fiscal para su conformación son: nacimiento, determinación y liquidación.

El nacimiento de la obligación fiscal ocurre cuando la hipótesis prevista en la norma se concretiza en la realidad, es decir, cuando la conducta realizada por una persona física o moral encuadra perfectamente en el supuesto jurídico. Hablar de nacimiento de la obligación fiscal implica distinguir el "hecho imponible" del "hecho generador". En este sentido, el hecho imponible es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación fiscal. Por su parte, el hecho generador existe cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

La determinación es la actividad del contribuyente, dirigida a declarar que ha realizado un hecho del que se desprende el nacimiento de la obligación fiscal, o bien, una actividad de los órganos fiscales dirigida a declarar la existencia de ese hecho jurídico y fijar las bases para su cuantificación o valoración en dinero. Se trata pues, de la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador, que puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

La liquidación consiste en precisar en cantidad líquida el monto de la obligación fiscal. Cabe destacar que con frecuencia, los términos determinar y liquidar son utilizados como sinónimos, sin embargo, en estricto sentido se trata de dos momentos diferentes de la obligación fiscal: el significado de liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación, que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación. Sin embargo, en la práctica, por simplicidad, se tiende a unificar ambas fases.

19. La exigibilidad de la obligación fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación, cuando éste último no lo haya hecho dentro del plazo establecido en la ley, es decir, se trata de la posibilidad de la autoridad hancendaria de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago.
20. El pago es la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida. Su objetivo es la realización de la prestación en que consiste la obligación fiscal. Asimismo el pago debe reunir los siguientes requisitos: a) lugar de pago, b) tiempo de pago, y c) forma de pago.
21. En relación con la forma de pago, la Ley Fiscal prevé que las contribuciones y sus accesorios deben ser pagados en moneda nacional, aceptando además, como medios de pago: a) cheques, b) giros postales, telegráficos o bancarios, y c) moneda extranjera para el caso de contribuciones en materia de comercio exterior.

Una innovación importante en la materia fiscal, es la consistente en el "Nuevo Esquema de Pagos Electrónicos" a través de Internet por medio de los portales bancarios, o en las ventanillas bancarias utilizando la llamada "Tarjeta Tributaria" (TT). Este sistema tiene como finalidad facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales haciendo uso de los recursos y servicios tecnológicos que permitan hacer más eficiente el proceso de captura masiva y contar con información confiable y oportuna, en consecuencia se eliminará el llenado de los formatos fiscales tradicionales. No obstante lo anterior, el nuevo esquema de pagos electrónicos ha sido fuertemente criticado, sobre todo en lo que respecta a la seguridad jurídica que puede ofrecer. En primer lugar no se debe olvidar que un número considerable de contribuyentes difícilmente tienen acceso a los recursos tecnológicos necesarios para cumplir sus obligaciones fiscales vía internet, y de los contribuyentes que tienen el acceso, muchos no saben usar la herramienta.

Por otra parte, este esquema de pagos no simplifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes que tienen declaraciones en ceros, toda vez que se les obliga a acudir personalmente a las oficinas de la Administración Local de Asistencia al Contribuyente de su circunscripción para exponer la causa por la que no se tiene impuesto a pagar. Asimismo, este sistema puede significar atraso en el procedimiento para resolver sobre la procedencia o improcedencia de las solicitudes de devolución, ya que, la autoridad se verá obligada a requerir al contribuyente los papeles de trabajo con los que determinó el saldo a favor, y además hacer la verificación física de los bienes muebles, inmuebles, facturas, nóminas, etc.

Por tanto, para lograr confiabilidad, simplicidad y rapidez en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, más bien es necesario que la autoridad mejore su organización interna, que va desde la capacitación de su personal hasta la actualización de sus programas y sistemas de captura de datos, y no trate de resolver sus problemas de recaudación imponiendo a los contribuyentes innovaciones que sólo confunden y preocupan.

22. La devolución se presenta cuando una persona paga una contribución indebidamente o en cantidad mayor de la debida. Cuando esto ocurre, la autoridad fiscal está obligada a devolver el pago efectuado. Esta devolución se hará de oficio o a petición de parte y procederá siempre que no hubiere transcurrido el plazo marcado por las disposiciones fiscales para la prescripción de las obligaciones.
23. La compensación tiene lugar cuando el contribuyente y el fisco son acreedores y deudores recíprocos, extinguiéndose las deudas hasta el importe de la menor, siempre que dichas obligaciones y créditos se hayan originado por la aplicación de una misma ley fiscal y se satisfagan los mismos requisitos del derecho común para su realización.
24. La condonación es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor a favor del deudor, o sea, es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo a favor del deudor, extinguiendo así la obligación fiscal. La Ley Fiscal prevé la condonación de créditos fiscales y la condonación de multas. La primera tiene como finalidad declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el País o en parte de él lo ameriten, y tratándose de condonación de multas se busca atemperar el rigor de la ley. Este último tipo de condonación es una facultad discrecional de la autoridad, la cual

La obligación fiscal y sus formas de extinción

apreciando las circunstancias de cada caso, puede conceder la condonación total o parcial de las multas.

25. La prescripción es una forma de extinguir contribuciones a cargo de los particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de 5 años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de las contribuciones, o de la fecha en que el pago de lo indebido se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar que el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de éste último respecto de la existencia del crédito.
26. La prescripción opera sobre créditos fiscales, determinados o susceptibles de determinarse en cantidad líquida, en cambio, la caducidad se refiere a la pérdida de las facultades de las autoridades fiscales para proceder al ejercicio de alguna de sus atribuciones, que pueden consistir en determinar y liquidar una contribución o en ejercer sus facultades de comprobación o simplemente en exigir la presentación de un aviso o una declaración.
27. La cancelación consiste en dar de baja cuentas públicas por 2 cuestiones: a) Por ser incobrables. Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. b) Por ser incosteable el cobro. Asimismo, aunque la cancelación no es propiamente una forma de extinción de la obligación fiscal, una vez que el crédito ha sido cancelado puede extinguirse ya sea por pago o por prescripción.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ANEXOS

Anexo 1:

Cuadro comparativo entre el Código Civil en materia común para el Distrito Federal y para toda la República en materia Federal y el Código Civil del Estado de Guerrero.

CÓDIGO CIVIL DEL ESTADO DE GUERRERO	CÓDIGO CIVIL EN MATERIA FEDERAL
<p>1593 Son elementos del negocio jurídico: I. La capacidad de la parte que se obliga; II. El consentimiento, libre de vicios; y que se manifieste como lo establece la ley; III. Un objeto, motivo o fin lícito y suficientemente determinado IV. La forma que requiera la Ley.</p>	
<p>1622 El objeto del negocio jurídico será el objeto de las obligaciones que por él se contrajeren; esto es, el bien que se deba dar o el hecho que se deba hacer o no hacer.</p>	<p>1824 Son objeto de los contratos: I. La cosa que el obligado debe dar; II. El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.</p>
<p>1623 El bien objeto del negocio deberá: I. Ser física y legalmente posible; II. Ser determinado o determinable, y III. Estar en el comercio.</p>	<p>1825 La cosa objeto del contrato debe: 1o. Existir en la naturaleza; 2o. Ser determinada o determinable en cuanto a su especie; 3o. Estar en el comercio.</p>
<p>1624 El hecho positivo o negativo, objeto del negocio, deber ser: I. Posible, y II. Lícito.</p>	<p>1827 El hecho positivo o negativo, objeto del contrato, debe ser: I. Posible; II. Lícito.</p>
<p>1631 En los negocios civiles cada uno se obligará en la forma y términos en que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del negocio se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la Ley.</p>	<p>1832 En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.</p>
<p>1660 Convenio será el negocio jurídico por el cual dos o más personas crean, transfieren, modifican, conservan o extinguen obligaciones o derechos.</p>	<p>1792 Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.</p>
<p>1661 Los convenios que crean o transfieren las obligaciones y derechos, toman el nombre de contratos.</p>	<p>1793 Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos.</p>
<p>1674 Toda persona capaz podrá obligarse por su sola declaración unilateral de voluntad, siempre que se trate de una obligación lícita y posible.</p>	<p>1835 El contrato es unilateral cuando una sola de las partes se obliga hacia la otra sin que esta le quede obligada.</p>

La obligación fiscal y sus formas de extinción

<p>1675 Las disposiciones legales sobre los negocios jurídicos en general, serán aplicables a los casos innominados de declaración unilateral de voluntad.</p>	
<p>1699 Habrá enriquecimiento ilegítimo cuando alguien, sin tener derecho para ello, aumente su patrimonio en detrimento de otro.</p>	<p>1882 El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que el se ha enriquecido.</p>
<p>1721 El que sin mandato y sin que estuviere obligado a ello se encargue de un asunto de otro, deberá obrar conforme a los intereses del dueño del negocio.</p>	<p>1896 El que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio.</p>
<p>1735 Todo hecho de hombre, ejecutado con dolo o culpa, que cause un daño a otro, obligará a su autor a la reparación del daño y a la indemnización de los perjuicios, a menos que se demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa inexcusable de la víctima El hecho podrá consistir en una acción o en una omisión. El dolo consistirá en actuar con la intención de dañar. La culpa abarcará la imprudencia, la impericia, o la mera negligencia, y será apreciada, salvo disposición expresa de la Ley, atendiendo a las circunstancias de cada caso. Sólo existirá obligación de indemnizar, sin que exista dolo o culpa, en los casos especificados por la Ley.</p>	<p>1910 El que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo, a menos que demuestre que el daño se produjo como consecuencia de culpa o negligencia inexcusable de la víctima.</p>
<p>1759 Se entenderá por daño la pérdida o menoscabo sufridos en el patrimonio, y por perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita que pudiera haberse obtenido de no mediar el hecho causante del daño.</p>	<p>2108 Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación. 2109 Se reputa perjuicio la privación de cualquier ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.</p>
<p>1776 Serán obligaciones naturales las que no puedan exigirse en forma coactiva; pero si el obligado cumple voluntariamente con la obligación, el pago se tendrá por bien hecho y quien lo hizo no podrá reclamar contra aquél a quien pagó.</p>	<p>1894 El que ha pagado para cumplir una deuda prescrita o para cumplir un deber moral no tiene derecho de repetir.</p>
<p>1797 El negocio jurídico será a plazo, cuando para el cumplimiento de la obligación estimulada o para su extinción, se haya señalado un día cierto, o el acaecimiento de un suceso o hecho que necesariamente deba ocurrir.</p>	<p>1953 Es obligación a plazo aquella para cuyo cumplimiento se ha señalado un día cierto.</p>
<p>1798</p>	

La obligación fiscal y sus formas de extinción

<p>El plazo será suspensivo o extintivo, según que de él dependa la exigibilidad del cumplimiento de la obligación o su extinción.</p>	
<p>1808 El negocio jurídico será condicional cuando la plena producción de sus efectos, o su extinción, dependan de un acontecimiento futuro e incierto.</p>	<p>1938 La obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto.</p>
<p>1826 El modo o condición modal será una declaración accesoria de voluntad, por la que el autor de una liberalidad impone al agraciado con ella una carga, que puede consistir en usar de determinada manera el bien objeto del negocio jurídico sujeto a modo, o en darle un destino señalado.</p>	
<p>1929 Pago será la entrega del bien o cantidad debida, o la prestación del hecho positivo o negativo que se hubiere prometido.</p>	<p>2062 Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.</p>
<p>1942 Si no se hubiere fijado el tiempo para el pago, se seguirán las reglas siguientes: I Tratándose de obligaciones de dar, no podrá el acreedor exigirlo sino después de los treinta días siguientes a la interposición que se haga, judicial o extrajudicial, ante notario o ante dos testigos idóneos, y II Tratándose de obligaciones de hacer, cuando lo exija el acreedor, siempre que haya transcurrido el tiempo necesario, de acuerdo a naturaleza de la obligación.</p>	<p>2080 Si no se ha fijado el tiempo en que deba hacerse el pago y se trata de obligaciones de dar, no podrá el acreedor exigirlo sino después de los treinta días siguientes a la interpelación que se haga, ya judicialmente, ya en lo extrajudicial, ante un notario o ante dos testigos. Tratándose de obligaciones de hacer, el pago debe efectuarse cuando lo exija el acreedor, siempre que haya transcurrido el tiempo necesario para el cumplimiento de la obligación.</p>
<p>1959 La obligación quedará extinguida cuando el acreedor reciba en pago una prestación distinta en lugar de la debida.</p>	<p>2095 La obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida.</p>
<p>1960 Si el acreedor sufre la evicción del bien que recibe en pago, la dación será ineficaz. Las cosas volverán, por tanto, al estado en que estaban antes de la dación, debiéndose de tener por no pagada la obligación.</p>	<p>2096 Si el acreedor sufre la evicción de la cosa que recibe en pago, renacerá la obligación primitiva, quedando sin efecto la dación en pago.</p>
<p>1997 El deudor responderá con todo su patrimonio por el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos por este Código y por el Código de Procedimientos Civiles, con excepción de los bienes que la Ley declare inembargables.</p>	
<p>2084 Por la novación las partes extinguirán una obligación substituyéndola por otra en la que haya un nuevo objeto (elemento objetivo) o sea distinta la naturaleza de la relación jurídica entre el acreedor y el deudor (elemento relacionante).</p>	<p>2213 Hay novación de contrato cuando las partes en el interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua.</p>

La obligación fiscal y sus formas de extinción

<p>2106 Cualquiera que tenga capacidad legal de disposición, podrá hacer renuncia de sus derechos y remisión o condonación, en todo o en parte de las prestaciones que le sean debidas, excepción de los casos en que la Ley lo prohíba.</p>	<p>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.</p>
<p>2107 Cuando la renuncia se haga sin que se sepa a quién o a quiénes puede beneficiar, dicho acto unilateral devolutivo surtirá sus efectos y será irrevocable desde el momento mismo en que se lleve a cabo, en la forma y términos que al respecto señale la Ley. Se tendrá en cuenta, en todo caso, lo dispuesto en los artículos 6 y 7 de este Código.</p>	
<p>2111 La obligación se extinguirá sin responsabilidad para el deudor cuando, sin estar éste en mora y por una causa que no le sea imputable, la prestación se haga imposible.</p>	
<p>2123 Fuera de los casos expresamente exceptuados por la Ley, se necesitará el lapso de seis años, contados desde que una obligación pudo exigirse, para que se extinga el derecho de pedir su cumplimiento.</p>	<p>1159 Fuera de los casos de excepción, se necesita el lapso de diez años, contado desde que una obligación pudo exigirse, para que se extinga el derecho de pedir su cumplimiento.</p>
<p>2125 Prescribirán en un año</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Los honorarios profesionales y otras retribuciones por la prestación de cualquier servicio. La prescripción comenzará a correr desde la fecha en que dejaron de prestarse los servicios; II. La acción del comerciante para cobrar el precio de objetos vendidos a personas que no fueren revendedoras. La prescripción correrá desde el día en que fueren entregados los objetos, si la venta no se hizo a plazos; III. La acción de los dueños de hoteles y casa de huéspedes para cobrar el importe del hospedaje, y la de estos y la de los fondistas para cobrar el precio de los alimentos que ministren. La prescripción correrá desde el día en que debió ser pagado el hospedaje, o desde aquel en que se ministraron los alimentos; y IV. La responsabilidad civil proveniente de actos ilícitos que no constituyan delitos. La prescripción correrá desde el día en que se verificaron los actos. 	<p>1161 Prescriben en dos años:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Los honorarios, sueldos, salarios, jornales u otras retribuciones por la prestación de cualquier servicio. La prescripción comienza a correr desde la fecha en que dejaron de prestarse los servicios; II. La acción de cualquier comerciante para cobrar el precio de objetos vendidos a personas que no fueren revendedoras. La prescripción corre desde el día en que fueron entregados los objetos, si la venta no se hizo a plazo; III. La acción de los dueños de hoteles y casas de huéspedes para cobrar el importe del hospedaje, y la de estos y la de los fondistas para cobrar el precio de los alimentos que ministren. La prescripción corre desde el día en que debió ser pagado el hospedaje, o desde aquel en que se ministraron los alimentos; IV. La responsabilidad civil por injurias, ya sean hechas de palabra o por escrito, y la que nace del daño causado por personas o animales, y que la ley impone al representante de aquellas o al dueño de estos. La prescripción comienza a correr desde el

La obligación fiscal y sus formas de extinción

	<p>día en que se recibió o fue conocida la injuria o desde aquel en que se causo el daño;</p> <p>V. La responsabilidad civil proveniente de actos ilícitos que no constituyan delitos. La prescripción corre desde el día en que se verificaron los actos.</p>
<p>2126 Las pensiones, las rentas, los alquileres y cualesquiera otras prestaciones periódicas no cobradas a su vencimiento, quedarán prescritas en dos años contados, escalonadamente, desde el vencimiento de cada una de ellas, ya se haga el cobro en virtud de acción real o de acción personal.</p>	<p>1162 Las pensiones, las rentas, los alquileres y cualesquiera otras prestaciones periódicas no cobradas a su vencimiento, quedarán prescritas en cinco años, contados desde el vencimiento de cada una de ellas, ya se haga el cobro en virtud de acción real o de acción personal.</p>
<p>2128 Prescribirá en dos años la obligación de rendir cuentas. En igual término prescribirán las obligaciones líquidas que resulten de la rendición de cuentas. En el primer caso, la prescripción comenzará a correr desde el día en que el obligado termine su administración; en el segundo caso, desde el día en que la liquidación sea aprobada por los interesados o por sentencia que cause ejecutoria.</p>	<p>1164 Prescribe en cinco años la obligación de dar cuentas. En igual término se prescriben las obligaciones líquidas que resulten de la rendición de cuentas. En el primer caso la prescripción comienza a correr desde el día en que el obligado termina su administración; en el segundo caso, desde el día en que la liquidación es aprobada por los interesados o por sentencia que cause ejecutoria.</p>
<p>2129 La prescripción se suspenderá y, por tanto, no podrá comenzar ni correr</p> <p>I Entre ascendientes y descendientes, durante la patria potestad.</p> <p>II Entre los incapacitados y sus tutores mientras dure la tutela.</p> <p>III Entre consortes mientras subsista, legalmente su unión matrimonial.</p> <p>IV Entre concubinario y concubina mientras dure su unión.</p> <p>V Entre copropietarios y coposedores, respecto del bien común.</p> <p>VI Entre los coherederos por los derechos entre sí y con relación a la herencia tengan que reclamarse, mientras no se haga la partición definitiva.</p> <p>VII Entre las personas cuyos bienes estén sometidos por la Ley o por providencia del Juez a la de administración de otros y éstos, respecto de los actos y responsabilidad inherente a la administración, mientras no se haya presentado y aprobado definitivamente la cuenta.</p> <p>VIII Entre las personas jurídicas y sus administradores mientras éstos estén en el cargo, por las acciones de responsabilidad contra ellos, y</p> <p>IX. Entre el deudor que ha ocultado dolosamente la existencia de la deuda y el</p>	<p>1167 La prescripción no puede comenzar ni correr:</p> <p>I Entre ascendientes y descendientes, durante la patria potestad, respecto de los bienes a que los segundos tengan derecho conforme a la ley.</p> <p>II Entre los consortes;</p> <p>III Entre los incapacitados y sus tutores o curadores, mientras dura la tutela;</p> <p>IV Entre copropietarios o coposedores respecto del bien común.</p> <p>V Contra los ausentes del Distrito Federal que se encuentren en servicio público.</p> <p>VI Contra los militares en servicio activo en tiempo de guerra, tanto fuera como dentro del Distrito Federal.</p>

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La obligación fiscal y sus formas de extinción

<p>acreedor, mientras el dolo no haya sido descubierto.</p>	
<p>2130 La prescripción tampoco podrá comenzar ni correr:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Contra los menores y mayores incapacitados mientras no tengan representante legal y por seis meses más siguientes al nombramiento del mismo, o a la cesación de la incapacidad; II. Contra quienes se encuentren en servicio público fuera del territorio del Estado, y III. Contra los militares en servicio activo y civiles al servicio de las fuerzas armadas, en tiempo de guerra, tanto fuera como dentro del Estado 	<p>1166 La prescripción no puede comenzar ni correr contra los incapacitados, sino cuando se haya discernido su tutela conforme a las leyes. Los incapacitados tendrán derecho de exigir responsabilidad a sus tutores cuando por culpa de estos no se hubiere interrumpido la prescripción</p> <p>1167 fracción VI La prescripción no puede comenzar ni correr: VI. Contra los militares en servicio activo en tiempo de guerra, tanto fuera como dentro del Distrito Federal.</p>
<p>2090 Tendrá lugar la compensación cuando dos personas reúnan la calidad de deudores y acreedores recíprocos y por su propio derecho. Por ministro de la Ley y sin necesidad de declaración alguna de los interesados, la compensación extinguirá totalmente, si son desiguales, dos deudas recíprocas, líquidas y exigibles, de dinero o de bienes fungibles de la misma especie y calidad. En el caso de la extinción parcial de una de las deudas, quedará expedita la acción por el resto de la misma. Si las deudas recíprocas no fueran ambas líquidas y exigibles, la compensación sólo podrá operar por convenio expreso de los interesados. Se llamará deuda líquida aquella cuya cuantía se encuentre determinada o pueda determinarse dentro del plazo de nueve días, y se llamará exigible la deuda cuyo pago no pueda rehusarse conforme a derecho.</p>	<p>2185 Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho</p> <p>2186 El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.</p> <p>2187 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.</p> <p>2188 Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, solo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados.</p> <p>2189 Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días.</p> <p>2190 Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho.</p>
<p>2091 La compensación no tendrá lugar: I. Si una de las partes la hubiese renunciado;</p>	<p>2192 La compensación no tendrá lugar: I. Si una de las partes la hubiere renunciado;</p>

La obligación fiscal y sus formas de extinción

<p>II. Si una de las deudas tomare su origen en un fallo condenatorio por causa de despojo, el que lo obtuvo a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación;</p> <p>III. Si una de las deudas fuere por alimentos;</p> <p>IV. Si una de las deudas tomare su origen de una renta vitalicia,</p> <p>V. Si una de las deudas procediere de salario mínimo.</p> <p>VI. Si la deuda fuere de bien que no pueda ser compensado, ya sea por disposición de la Ley o por el título de que proceda, a no ser que ambas deudas fueren igualmente privilegiadas,</p> <p>VII. Si la deuda fuere de bien puesto en depósito, y</p> <p>VIII. Si las deudas fueren fiscales, excepto en los casos en que la Ley lo autorice.</p>	<p>II. Si una de las deudas toma su origen de fallo condenatorio por causa de despojo; pues entonces el que obtuvo aquel a su favor deberá ser pagado, aunque el despojante le oponga la compensación.</p> <p>III. Si una de las deudas fuere por alimentos;</p> <p>IV. Si una de las deudas toma su origen de una renta vitalicia,</p> <p>V. Si una de las deudas procede de salario mínimo,</p> <p>VI. Si la deuda fuere de cosa que no puede ser compensada, ya sea por disposición de la ley o por el título de que procede, a no ser que ambas deudas fueren igualmente privilegiadas;</p> <p>VII. Si la deuda fuere de cosa puesta en depósito;</p> <p>VIII. Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la Ley lo autorice.</p>
<p>2092 Tratándose de títulos pagaderos a la orden, no podrá el deudor compensar con el endosatario lo que le debieren los endosantes precedentes.</p>	<p>2193 Tratándose de títulos pagaderos a la orden, no podrá el deudor compensar con el endosatario lo que le debieren los endosantes precedentes.</p>
<p>2093 Desde el momento en que concurran todos los supuestos de la Ley al respecto, la compensación se producirá de pleno derecho y extinguirá todas las obligaciones correlativas.</p>	<p>2194 La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.</p>
<p>2094 El que pague una deuda que pudo compensar y no compensó, no podrá, cuando exija su crédito que podía ser compensado, aprovecharse, en perjuicio de tercero, de los privilegios o hipotecas que tengan en su favor al tiempo de hacer el pago, a no ser que pruebe que ignoraba la existencia del crédito que extinguía la deuda.</p>	<p>2195 El que paga una deuda compensable, no puede, cuando exija su crédito que podía ser compensado, aprovecharse, en perjuicio de tercero, de los privilegios e hipotecas que tenga en su favor al tiempo de hacer el pago; a no ser que pruebe que ignoraba la existencia del crédito que extinguía la deuda.</p>
<p>2095 Si fueren varias las deudas sujetas a compensación se seguirá, a falta de declaración, el orden establecido en el artículo 1958.</p>	<p>2196 Si fueren varias las deudas sujetas a compensación se seguirá, a falta de declaración, el orden establecido en el artículo 2093.</p>
<p>2096 El derecho de compensación podrá renunciarse, ya expresamente, ya por hechos que manifiesten de un modo claro la voluntad de hacer la renuncia.</p>	<p>2197 El derecho de compensación puede renunciarse, ya expresamente, ya por hechos que manifiesten de un modo claro la voluntad de hacer la renuncia.</p>
<p>2097 El fiador podrá oponer al acreedor, la compensación del crédito que contra él tenga, cuando éste lo demande por la deuda del deudor principal. Podrá también utilizar la compensación de lo que el acreedor deba al deudor principal, pero éste no podrá oponer la</p>	<p>2198 El fiador, antes de ser demandado por el acreedor, no puede oponer a éste la compensación del crédito que contra él tenga, con la deuda del deudor principal.</p>
<p>2199</p>	<p>2199</p>

La obligación fiscal y sus formas de extinción

compensación de lo que el acreedor deba al fiador. Los mismo derechos corresponderán al tercero que haya constituido hipoteca o prenda en garantía de una de las deudas.	El fiador puede utilizar la compensación de lo que el acreedor deba al deudor principal; pero este no puede oponer la compensación de lo que el acreedor deba al fiador.
2098 El deudor solidario no podrá exigir compensación con la deuda del acreedor a sus codeudores.	2200 El deudor solidario no puede exigir compensación con la deuda del acreedor a sus codeudores.
2099 Si el crédito materia de la compensación hubiera sido cedido, habrá de distinguir los tres siguientes casos: I. Si el deudor hubiere consentido la cesión, no podrá oponer al cesionario la compensación que podría oponer al cedente; II. Si el acreedor dio conocimiento de la cesión al deudor, y éste no consintió en ella, podrá oponer al cesionario la compensación de los créditos que tuviere contra el cedente y que fueren anteriores a la cesión, y III. Si la cesión se realizare sin conocimiento del deudor, podrá éste oponer la compensación de los créditos anteriores a ella, y la de los posteriores, hasta la fecha en que hubiera tenido conocimiento de la cesión.	2201 El deudor que hubiere consentido la cesión hecha por el acreedor en favor de un tercero, no podrá oponer al cesionario la compensación que podría oponer al cedente. 2202 Si el acreedor dio conocimiento de la cesión al deudor, y éste no consintió en ella, podrá oponer al cesionario la compensación de los créditos que tuviere contra el cedente y que fueren anteriores a la cesión. 2203 Si la cesión se realizare sin consentimiento del deudor, podrá éste oponer la compensación de los créditos anteriores a ella, y la de los posteriores, hasta la fecha en que hubiere tenido conocimiento de la cesión.
2100 Las deudas pagaderas en diferente lugar, podrán compensarse mediante indemnización de los gastos de transporte o cambio al lugar del pago.	2204 Las deudas pagaderas en diferente lugar, pueden compensarse mediante indemnización de los gastos de transporte o cambio al lugar del pago.
2101 La compensación no podrá tener lugar en perjuicio de los derechos de tercero legítimamente adquiridos.	2205 La compensación no puede tener lugar en perjuicio de los derechos de tercero legítimamente adquiridos.
2102 La obligación se extinguirá por confusión, con todos sus accesorios legales, en el momento mismo en que las calidades de acreedor y de deudor se reúnan en una misma persona. La obligación renacerá si la confusión cesare.	2206 La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnan en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa.
2103 En la confusión operada con respecto a un acreedor o a un deudor solidario, se estará a lo dispuesto en el artículo 2098.	
2104 La confusión que se verifique en la persona del acreedor o deudor solidario, sólo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda.	2207 La confusión que se verifica en la persona del acreedor o deudor solidario, solo produce sus efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda.
2105 Mientras se hace la partición de una herencia, no habrá confusión cuando el deudor herede al	2208 Mientras se hace la partición de una herencia, no hay confusión cuando el deudor hereda al

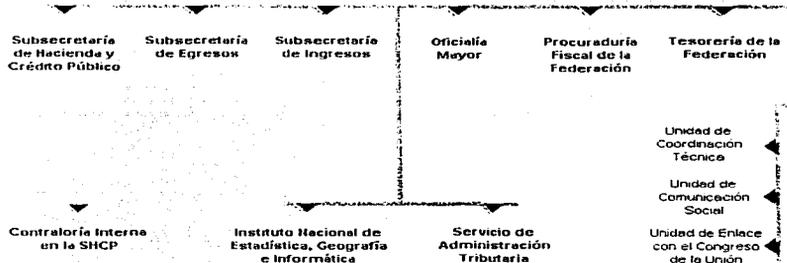
La obligación fiscal y sus formas de extinción

acreedor o éste a aquél.	acreedor o este a aquél.
2124 La obligación de dar alimento será imprescriptible.	1160 La obligación de dar alimentos es imprescriptible.
2136 La caducidad será el medio de perder derechos por el solo transcurso del tiempo fijado al respecto por la Ley, si dentro de ese término o plazo el interesado no lleva a cabo el hecho o hechos legalmente señalados, como necesarios para mantener vivo y no perder, un derecho substantivo o uno procesal, según sea el caso. La caducidad, contrariamente a la prescripción: I. Extinguirá derecho sin necesidad de declaración judicial. II. Deberá ser tomada en cuenta de oficio por el Juez, ya que la no caducidad será condición necesaria e imprescindible para el ejercicio de la acción, y III. No admitirá la interrupción ni tampoco la suspensión, a menos que con relación a esta última haya disposición legal expresa en contrario.	

Anexo 2:

Estructura orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Secretaría de Hacienda
y Crédito Público



Anexos **TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Anexo 3:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : XIV-Septiembre
Tesis: XXI. 1o. 92 K
Página: 334

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 35/94. Reynaldo Pineda Pineda, 3 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Anexo 4:

Octava Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XI-Mayo
Página: 359

NOTIFICACIONES, REQUISITOS QUE DEBEN REUNIRSE CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO SE REALICE CON PERSONA DISTINTA DEL DIRECTAMENTE INTERESADO. Conforme a lo dispuesto en el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, cuando se lleve a cabo la notificación de un acto administrativo a través de persona distinta del directamente interesado deben cumplirse con ciertos requisitos, los que tienen que hacerse constar fehacientemente por el notificador en el acta correspondiente que al efecto levante y que consisten en: a) Que haya sido requerida la presencia de la persona a quien legalmente se debe notificar y que no estuvo presente en el domicilio correspondiente en el momento en que se iba a notificar el acto administrativo; b) Que, al no estar presente, se le dejó citatorio con alguna persona para que esperara al notificador a una hora fija del día siguiente, apercibido el buscado de que, en caso de no esperar al notificador en la fecha señalada previamente en el

citatorio indicado, se practicaría la diligencia con quien se encontrase en el domicilio o, en su defecto, con un vecino; c) Que el directamente interesado no atendió el citatorio que se le dejó y, por consiguiente, la notificación se realizó por conducto de diversa persona; es decir, que el notificador procedió en los términos previstos en el apercibimiento. Ahora bien, cuando se trate de una persona moral a quien se dirige la notificación, el notificador debe requerir la presencia de su representante legal y, de no encontrarlo, se le dejará citatorio para que lo espere al día siguiente, con el apercibimiento aludido, siempre asentando tal circunstancia en el acta respectiva.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 1201/92. A.P.R. Instalaciones, S. A. 9 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Angel Corona Ortiz.

Anexo 5.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : XI-Junio
Tesis:
Página: 287

NOTIFICACIONES HECHAS POR CORREO CON ACUSE DE RECIBO. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR. Conforme al artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos, efectuadas por las autoridades administrativas, pueden practicarse a los particulares por correo certificado con acuse de recibo, y de acuerdo con lo previsto por el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, la correspondencia registrada deberá ser entregada a los destinatarios o a sus representantes legales, recabándose su firma. En tal virtud, para tener validez la notificación hecha en esta forma a una persona moral, es necesario que exista la certificación correspondiente en el acuse de recibo, en la que se haga constar el nombre y el carácter de la persona que lo firmó, para que pueda sostenerse legalmente que se entendió con su representante legal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 416/91. Cirilo Mora Rivera, 24 de octubre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Eric Roberto Santos Partido. Secretario. Martín Amador Ibarra. Amparo directo 366/90. Gonzalo Sánchez Gómez, por su representación. 20 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra.

Anexo 6.

Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Parte : Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 148
Página: 151

GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene la facultad para seleccionar el objeto de tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado.

Octava Época: Amparo de revisión 2159/88. Francisco de Icaza Dufour. 23 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos. Amparo en revisión 143/89. Panificadora Churubusco, S. A. de C. V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos. Amparo en revisión 1718/88. Alcón Laboratorios, S. A. de C. V. 25 de mayo de 1989. Mayoría de dieciséis votos. Amparo en revisión 1717/88. Constructora Maple, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. Amparo de revisión 2286/88. Johnson and Johnson de México, S. A. de C. V. 5 de septiembre de 1989. Mayoría de diecisiete votos. NOTA: Tesis P./J.38 (número oficial 12/89), Gaceta número 19-21, pág. 49; Semanario Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, pág. 129.

Anexo 7:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Parte : Tomo VII, enero de 1998
Tesis: P./J. 1/98
Página: 40

DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN.- Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos concedidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin

La obligación fiscal y sus formas de extinción

embargo, la palabra "contraprestación" no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de "derechos".

Amparo en revisión 6177/82. José García Hernández y coags. 6 de diciembre de 1983. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Eduardo Langley Martínez. Secretaria: Martha Moyao Núñez. Amparo en revisión 1900/95. Colgate Palmolive, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Mercedes Rodarte Magdaleno. Amparo en revisión 1354/95. Uniroyal, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho. Amparo en revisión 1648/95. Chrysler de México, S.A. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas. Amparo en revisión 251/96. Papelera Iruña, S.A. de C.V. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas. El Tribunal Peno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 1/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho. Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, enero de 1998, tesis P./J. 1/98, página 40, jurisprudencia (IUS: 196935); véase la ejecutoria en la página 6 de dicho tomo.

Anexo 8:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Novena Época, Tomo II

Página: 62

SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS.- Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. Del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269 y 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la administración pública federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Amparo en revisión 2163/93. Transportadora Automotriz, S.A. de C.V. 9 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 861/94. Cyanamid, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1458/94. Perforadora Central, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Alejandro S. González Bernabé.

Amparo en revisión 631/94. Inmobiliaria Grupo Corporativo, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 512/94. Operadora Marítima TMM, S.A. de C.V. 13 de marzo de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Irma Rodríguez Franco.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con

el número 18/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, septiembre de 1995, tesis P./J. 18/95, p. 62, jurisprudencia (IUS: 200323); véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época Tomo I, junio de 1995, p. 6.

Anexo 9:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Novena Época, Tomo VIII

Página: 28

INFONAVIT. LAS APORTACIONES PATRONALES TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.- Del examen de lo dispuesto en el artículo 2o. Del Código Fiscal de la Federación y 30 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se desprende que las aportaciones patronales son contribuciones, tanto por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, pues las aportaciones son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a través de tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente, como porque el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores constituye un organismo fiscal autónomo, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.

Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Amparo en revisión 183/98. ICA Construcción Urbana, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 185/98. Grupo ICA, S.A. de C.V. y coags. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 195/98. ICA Ingeniería, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 199/98. AVIATECA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de julio en curso, aprobó, con el número 35/98, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a seis de julio de mil novecientos noventa y ocho.
Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, julio de 1998, tesis P./J. 35/98, página 28, jurisprudencia (IUS: 195855); véase la ejecutoria en la página 6 de dicho tomo.

Anexo 10:

Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : 151-156 Primera Parte
Página: 149

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Volumen 6, pág. 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. *26 de junio de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1015/63.

Angel Torrontegui Millán. *29 de julio de 1969 Unanimidad de 20 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. *26 de agosto de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: José Rivera Pérez Campos. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. *14 de octubre de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Rafael Rojina Villegas. Volúmenes 151-156, pág. 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S. A. de C. V. y otra. *17 de noviembre de 1981. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Atanasio González Martínez. NOTA (1): En la publicación original la redacción de la tesis del asunto 3368/65 es diferente. *En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 56, pág. 110. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, pág. 163.

Anexo 11:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomó: VI, Noviembre de 1997

Tesis: P./J. 88/97

Página: 5

EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 145, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación establece, como medida cautelar, el embargo precautorio con el fin de garantizar el interés fiscal, autorizando a las autoridades hacendarias a practicarlo respecto de contribuciones causadas pendientes de determinarse y aún no exigibles, cuando se percaten de alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del propio ordenamiento legal, o cuando exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento a juicio de dichas autoridades, quienes cuentan con el plazo de un año para emitir resolución que finque el crédito que, en su caso, llegase a existir, lo que se traduce en una violación a lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado, sin que sea óbice para arribar a esta conclusión el hecho de que el numeral en comentario utilice los términos "contribuciones causadas", toda vez que la causación de una contribución se encuentra estrechamente vinculada con su determinación, la que al liquidarse puede, incluso, resultar en cero. Por otra parte, la remisión al diverso numeral 55 del propio código, no torna constitucional el precepto, toda vez que las hipótesis previstas en este artículo sólo facultan a la autoridad a llevar a

La obligación fiscal y sus formas de extinción

cabo el procedimiento para determinar en forma presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes o el valor de los actos por los que deban pagar contribuciones, pero de ello no puede seguirse que el embargo precautorio pueda trabarse cuando el crédito no ha sido cuantificado ni particularizado, de modo que pretender justificar la medida en supuestos de realización incierta carece de sustento constitucional, porque no puede actualizarse la presunción de que se vaya a evadir lo que no está determinado o a lo que no se está obligado, máxime que el plazo de un año que tiene la autoridad fiscal para emitir resolución para fincar el crédito prolonga injustificadamente la paralización de los elementos financieros de la empresa, con riesgo de su quiebra.

Amparo en revisión 2206/96. Tabiguera Coacalco, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 3023/96. Tabiguera Tláhuac, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 2565/96. Tabiguera San Lorenzo, S.A. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

Amparo en revisión 2050/96. Tebi, S.A. de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 2389/96. Tabiguera San Andrés Tlalpan, S.A de C.V. 4 de septiembre de 1997. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano; en su ausencia hizo suyo el proyecto Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Alejandra de León González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de noviembre en curso, aprobó, con el número 88/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a tres de noviembre de mil novecientos noventa y siete.

Anexo 12:

Capítulos 2.14, 2.15 y 2.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo del 2002:

2.14. Pagos provisionales vía internet

2.14.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y segundo párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, impuesto a la venta de bienes y servicios suxtuarios o impuesto sustitutivo de crédito al salario, a través de medios electrónicos, a partir de las correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar, respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, vía Internet, proporcionando los datos que se contienen en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas a que se refiere el Anexo 4, rubro D, de esta Resolución, a través de los desarrollos electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos. Las instituciones de crédito enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo, el cual deberá contener el sello digital generado por las mismas, que permita autenticar la operación realizada y, en su caso, el pago.

Los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica de las instituciones de crédito a que se refiere el párrafo anterior son: identificación del contribuyente; concepto del impuesto a pagar, por obligación; periodo de pago; ejercicio; tipo de pago; impuesto a pagar o saldo a favor; accesorios legales, crédito al salario, compensaciones, estímulos o certificados aplicados, en su caso, y cantidad a pagar. En el caso de complementarias o de corrección fiscal, adicionalmente se señalará el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Se entiende por transferencia electrónica de fondos, para los efectos de este Capítulo, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del ISR que se encuentren en el ejercicio de liquidación, las instituciones fiduciarias que efectúen pagos provisionales cuatrimestrales en operaciones de fideicomiso, así como los contribuyentes que inicien operaciones, deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales o definitivos de los impuestos federales citados en el primer párrafo de esta regla, a través de medios electrónicos.

Los contribuyentes obligados a efectuar pagos provisionales mensuales que opten en los términos de las disposiciones fiscales por presentar sus declaraciones de pagos provisionales en forma distinta a la mensual, estarán a lo dispuesto en este Capítulo, salvo aquellos a que se refiere la regla 2.15.1, de esta Resolución.

Para los efectos del primer párrafo de esta regla, las declaraciones que deberán enviarse vía Internet a través de las instituciones de crédito autorizadas, serán las que contengan saldo a favor o impuesto a pagar,

La obligación fiscal y sus formas de extinción

aun cuando en este último caso, no resulte cantidad a pagar derivado de la aplicación de crédito al salario, compensaciones o estímulos. Si por alguna de las obligaciones a declarar no existe impuesto a pagar ni saldo a favor, se estará por dicha obligación, a lo dispuesto en el segundo párrafo de la regla siguiente.

2.14.2. Los contribuyentes que conforme a lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 31 del Código, estén obligados a presentar la primera declaración sin pago, quedan relevados de la obligación de hacerlo, así como de las subsecuentes, en tanto no tengan impuesto a pagar o saldo a favor.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, para los efectos del último párrafo del artículo 20 del Código, en relación con el cuarto párrafo del artículo 31 del mismo, si por alguna de las obligaciones a declarar no existe impuesto a pagar ni tampoco saldo a favor, los contribuyentes, por la obligación de que se trate, deberán presentar a más tardar el último día en que estén obligados a presentar la declaración de pago que corresponda, la declaración con información estadística que se encuentra contenida en la dirección de Internet del SAT www.sat.gob.mx proporcionando los datos que se indican en la aplicación electrónica correspondiente. El SAT enviará a los contribuyentes el acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.

Para los efectos del párrafo anterior, los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica citada son: identificación del contribuyente; concepto del impuesto, por obligación; periodo; ejercicio; tipo de declaración y motivo(s) por el que no existe impuesto a pagar ni saldo a favor. Tratándose de la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la regla 2.14.3. de esta Resolución, adicionalmente se deberá señalar el monto pagado con anterioridad y fecha del mismo.

2.14.3. Para los efectos del artículo 32 del Código, las declaraciones complementarias de pagos provisionales o definitivos, que presenten los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, a partir de las correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, deberán realizarse vía Internet en los supuestos y términos a que se refieren las reglas 2.14.1. o 2.14.2. de esta Resolución, según corresponda.

Cuando los contribuyentes hubieran presentado una declaración con cantidad a pagar y, posteriormente, tengan que presentar una declaración complementaria de pago provisional o definitivo, sin impuesto a pagar ni saldo a favor, por la misma obligación, en lugar de esta declaración, deberán presentar la declaración a que se refiere el segundo párrafo de la regla 2.14.2. de esta Resolución, manifestando en ella el pago efectivamente realizado con anterioridad.

Cuando la declaración complementaria sea para corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, periodo de pago o concepto de impuesto pagado, se deberá presentar la declaración complementaria para corrección de datos que se encuentra contenida en

La obligación fiscal y sus formas de extinción

la dirección de Internet del SAT www.sat.gob.mx proporcionando los datos que se indican en la aplicación electrónica correspondiente. El SAT enviará a los contribuyentes acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.

Los datos a que se refiere el párrafo anterior, son los relativos a la identificación del contribuyente, el tipo de corrección, información relacionada con la declaración anterior, así como los datos incorrectos y los datos correctos de conformidad al tipo de corrección a efectuar.

Si adicionalmente a los errores antes señalados se tienen que corregir otros conceptos asentados en la declaración, se deberá primeramente presentar la declaración de corrección de datos citada y, posteriormente, presentar la declaración complementaria que corresponda por los demás conceptos a corregir.

2.14.4. La presentación de las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores a julio de 2002, respecto de los impuestos a que se refiere el primer párrafo de la regla 2.14.1, de esta Resolución, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, por los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, se deberá realizar utilizando las formas oficiales vigentes hasta esa fecha.

2.15. Pagos provisionales por ventanilla bancaria

2.15.1. Para los efectos del séptimo párrafo del artículo 20 y segundo párrafo del artículo 31 del Código, los contribuyentes a que se refiere la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del ISR; las personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos hasta \$1'000,000.00; las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos hasta \$300,000.00, sin considerar ingresos por salarios en los dos últimos casos, así como las personas físicas que inicien actividades y que estimen que sus ingresos en el ejercicio serán hasta por dichas cantidades, según corresponda, efectuarán sus pagos mensuales, provisionales o definitivos, incluyendo retenciones, a través de la ventanilla bancaria, proporcionando los datos contenidos en los desarrollos electrónicos de las instituciones de crédito autorizadas, a que se refiere el Anexo 4, rubro D de esta Resolución, a partir de los correspondientes al mes de julio de 2002 y subsiguientes, incluyendo sus complementarios, extemporáneos y de corrección fiscal, utilizando para dicho efecto la tarjeta tributaria cuyo formato y características se dan a conocer en el Anexo 1, rubro F, de la presente Resolución.

Los datos que se deberán proporcionar en la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito a que se refiere el párrafo anterior son: concepto del impuesto a pagar, por obligación; periodo de pago; ejercicio; tipo de declaración; impuesto a pagar o saldo a favor; accesorios legales, crédito al salario, compensaciones, estímulos o certificados aplicados, en su caso, y cantidad a pagar. Tratándose de pagos complementarios o de

La obligación fiscal y sus formas de extinción

corrección fiscal, adicionalmente, se deberá indicar el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

Para los efectos del primer párrafo del artículo 31 del Código, las personas físicas obligadas a presentar declaraciones de pagos trimestrales o semestrales, así como las personas físicas que ejerzan la opción para efectuarlas de manera semestral de conformidad con la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2002, publicada en el DOF el 12 de abril de 2002, deberán a partir de las correspondientes al mes de julio del 2002, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, efectuarlas de conformidad con este Capítulo.

Los contribuyentes a que se refieren los párrafos anteriores, en lugar de presentar sus declaraciones de pago por ventanilla bancaria, podrán optar por presentarlas vía Internet en los términos del Capítulo 2.14, de la presente Resolución.

Para los efectos del último párrafo del artículo 6o. del Código, los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, que presenten sus declaraciones de pago a través de ventanilla bancaria u opten por hacerlo vía Internet de acuerdo al Capítulo 2.14, de esta Resolución, podrán variar la presentación, indistintamente, respecto de cada pago provisional o definitivo, sin que por ello se entienda que se ha cambiado de opción.

Los pagos provisionales o definitivos que deban hacerse por ventanilla bancaria se realizarán en efectivo o con cheque personal de la misma institución de crédito ante la cual se efectúa el pago.

2.15.2. Los contribuyentes a que se refiere este Capítulo, cuando por alguna de sus obligaciones a declarar no exista impuesto a pagar ni tampoco saldo a favor, deberán acudir para enviar la declaración con información estadística a que se refiere la regla 2.14.2 de la presente Resolución, a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, presentando para ello la tarjeta tributaria a que se refiere la regla anterior, pudiendo opcionalmente enviarla vía Internet en los términos de la regla citada.

Tratándose de pagos complementarios, provisionales o definitivos, se deberá estar a lo dispuesto en la regla 2.15.1 de esta Resolución o en el párrafo anterior de esta regla para el caso de declaraciones complementarias sin impuesto a pagar ni saldo a favor.

Si la declaración complementaria es para corregir errores relativos al RFC, nombre, periodo de pago o concepto de impuesto pagado, deberá acudir para enviar la declaración complementaria de corrección de datos referida en el tercer párrafo de la regla 2.14.3 de esta Resolución a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, pudiendo opcionalmente enviarla vía Internet en los términos de la misma.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

Si adicionalmente a los errores citados en el párrafo anterior, se tienen que corregir otros conceptos asentados en la declaración que corresponda, se estará a lo dispuesto en el último párrafo de la regla 2.14.3, de esta Resolución.

Para la presentación de pagos provisionales o definitivos anteriores a julio de 2002, deberá estarse a la regla 2.14.4, de esta Resolución.

2.15.3. Para la entrega y reposición de la tarjeta tributaria, se estará a lo siguiente:

El SAT emitirá la tarjeta tributaria a todas las personas físicas a que se refiere la regla 2.15.1, de esta Resolución para que realicen sus pagos a través de ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas.

La tarjeta tributaria será entregada gratuitamente a través de servicio especializado de mensajería en el domicilio fiscal del contribuyente, manifestado al RFC.

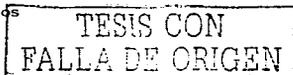
Las personas físicas inscritas en el RFC que al 15 de julio de 2002, no hubieran recibido en su domicilio fiscal la tarjeta tributaria o que la misma haya sido expedida con errores imputables a la propia autoridad o hubiera falla en la banda magnética o en el código de barras o hubiera sido extraviada o robada, deberán acudir a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, a solicitar su entrega o reposición, según sea el caso, debiendo para ello presentar original y copia de identificación oficial del contribuyente y de un comprobante de su domicilio fiscal, consistente en cualquiera de los documentos citados en el rubro F de la regla 2.3.1, de esta Resolución.

Cuando los contribuyentes no cuenten con su tarjeta tributaria para realizar su pago, por encontrarse ésta en trámite, la autoridad proporcionará el comprobante de que se encuentra en trámite, mismo que tendrá una vigencia de dos meses siguientes a la fecha de su expedición, dentro de cuyo plazo deberá entregarse la tarjeta tributaria. Con el comprobante citado, los contribuyentes podrán presentar ante la ventanilla bancaria de las instituciones de crédito autorizadas o enviar en las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente del SAT, las declaraciones a que se refiere este Capítulo.

En el caso de solicitar la reposición por extravío o robo de la tarjeta tributaria, así como las adicionales, los contribuyentes además deberán presentar el comprobante de pago de los aprovechamientos respectivos.

2.16. Disposiciones adicionales para el pago vía Internet y ventanilla bancaria

2.16.1. Para los efectos de los Capítulos 2.14, y 2.15, de esta Resolución, los medios de identificación automatizados que las instituciones de crédito tengan establecidos con sus clientes, los medios de identificación electrónica confidencial que se generen por los contribuyentes mediante los desarrollos informáticos del SAT, así como el uso de la tarjeta tributaria, sustituyen a la firma autógrafa y



La obligaci3n fiscal y sus formas de extinci3n

producir3n los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo el mismo valor probatorio.

Los contribuyentes deber3n utilizar la clave de identificaci3n electr3nica confidencial que generen a trav3s de la direcci3n de Internet www.sat.gob.mx para los efectos de la presentaci3n de las declaraciones en la citada p3gina, a que se refiere la regla 2.14.2, de esta Resoluci3n, as3 como las declaraciones complementarias para correcci3n de datos mencionadas en la regla 2.14.3, de la citada Resoluci3n.

Cuando los contribuyentes a que se refiere la regla 2.15.2, de esta Resoluci3n opten por presentar sus declaraciones v3a Internet, tambi3n deber3n generar la clave de identificaci3n electr3nica confidencial mencionada en el p3rrafo anterior.

Los contribuyentes podr3n opcionalmente acudir a las Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente a generar la clave de identificaci3n citada, a trav3s del desarrollo inform3tico que las mismas les proporcionen.

Los contribuyentes que presenten sus declaraciones a trav3s de medios electr3nicos de conformidad con la regla 2.9.17, de esta Resoluci3n, as3 como los que cuenten con el certificado digital de inscripci3n al servicio de declaraciones fiscales v3a Internet se3alado en la regla 2.10.4, de la misma Resoluci3n, utilizar3n la contrase3a o clave de acceso que tengan para el Servicio de Presentaci3n Electr3nica de Declaraciones o para el Sistema de Presentaci3n del Dictamen.

TRANSITORIOS

D3cimo. Los contribuyentes a que se refieren las reglas 2.14.1, y 2.15.1, cuarto p3rrafo de esta Resoluci3n, podr3n opcionalmente presentar sus declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, v3a Internet, de conformidad con el Cap3tulo 2.14, de la citada Resoluci3n respecto del correspondiente al mes de mayo de 2002 y subsecuentes. Los contribuyentes a que se refiere el Cap3tulo 2.15, de dicha Resoluci3n que ejerzan la opci3n citada, a partir del pago provisional o definitivo correspondiente al mes de julio de 2002 y subsecuentes, estar3n a lo dispuesto en el quinto p3rrafo de la regla 2.15.1, de dicha Resoluci3n.

D3cimo Primero. Los contribuyentes que opten por presentar sus declaraciones de los meses de mayo y junio de 2002, v3a Internet, en los t3rminos del Art3culo anterior, por los pagos por los que ejerzan la opci3n, deber3n presentar sus declaraciones complementarias, con informaci3n estadística y sus complementarias para correcci3n de datos, por la misma v3a.

D3cimo Segundo. Para presentar las declaraciones e informaci3n a que se refiere la regla 2.16.1, segundo p3rrafo de esta Resoluci3n, los contribuyentes podr3n obtener su clave de identificaci3n electr3nica

La obligación fiscal y sus formas de extinción

confidencial en la página de Internet del SAT a partir del 1 de junio de 2002.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el **Artículo Décimo** que antecede y que por alguna de las obligaciones a declarar por el mes de mayo, no exista impuesto a pagar ni saldo a favor, presentarán la declaración con información estadística a que se refieren las reglas 2.14.2, y 2.15.2, de esta Resolución, del 18 al 30 de junio de 2002. Tratándose de la declaración para corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, periodo de pago o concepto de impuesto pagado a que se refieren las reglas 2.14.3, y 2.15.2, la misma se presentará dentro del plazo señalado.

Décimo Cuarto. Las formas oficiales aprobadas 1-E, 1-D, 1-D1 y 17 contenidas en el Anexo 1 de la presente Resolución, para el pago del ISR, IMPAC, IVA, IEPS, IVBSS o impuesto sustitutivo de crédito al salario, únicamente continuarán vigentes respecto de las declaraciones de pagos provisionales o definitivos anteriores a las correspondientes al mes de julio de 2002, incluyendo complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal.

Décimo Quinto. A partir de la fecha en que sea aplicable lo dispuesto en los Capítulos 2.14., 2.15, y 2.16. de esta Resolución, quedarán sin efectos las disposiciones contenidas en la misma que contravengan o se opongan a lo dispuesto en los Capítulos citados.

DECRETO por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes.

Artículo Cuarto. Los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, ya sea por impuestos propios o por retenciones, podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del REGISTRO CONTRIBUTIVENTES	Fecha límite de pago FEDERAL DE
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable tratándose de:

Anexos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

210

La obligación fiscal y sus formas de extinción

I. Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

II. Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización para operar como sociedades controladoras o sociedades controladas, en los términos del Capítulo VI del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Los sujetos y entidades a que se refieren las fracciones I, II, III, IV, V, VI, VII, VIII y XI del Apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

IV. Las personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el penúltimo ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales, cantidades iguales o superiores a cualquiera de las señaladas en la fracción XII del Apartado B del artículo 17 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Artículo Quinto. Para los efectos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes que presenten sus declaraciones por medios electrónicos o realicen pagos electrónicos por ventanilla bancaria, recibirán por la misma vía, en sustitución del sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada, el acuse de recibo electrónico con el sello digital de la institución autorizada para recibir dichas declaraciones o, en su caso, del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria extenderá certificados digitales a las instituciones de crédito que servirán para verificar la autenticidad de los sellos digitales. Dicho órgano mantendrá el registro de los certificados digitales que emita, los cuales se darán a conocer en la dirección de Internet: www.sat.gob.mx. En la misma dirección los contribuyentes podrán acceder al servicio de verificación de autenticidad de los acuses de recibo con sello digital a que se refiere este artículo.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Bibliográficas

- ACOSTA ROMERO, MIGUEL. *Teoría General del Derecho Administrativo*, 10ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991.
- ARMIENTA HERNÁNDEZ, GONZALO. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, 5ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2001.
- ARRIJOJA VIZCAÍNO, ADOLFO. *Derecho Fiscal*, 15ª ed., editorial Themis, México, 2001.
- ARTEAGA NAVA, ELISUR. *Tratado de Derecho Constitucional*, Volumen 1, editorial Oxford, México, 2000.
- AZÚA REYES, SERGIO T. *Teoría General de la Obligaciones*, 3ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2000.
- BORJA SORIANO, MANUEL. *Teoría General de las Obligaciones*, 13ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.
- CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Derecho Fiscal I*, editorial IURE Editores, S.A. de C.V., México, 2001.
- CARRASCO IRIARTE, HUGO. *Derecho Fiscal II*, editorial IURE Editores, S.A. de C.V., México, 2001.
- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1994.
- DE PINA, RAFAEL Y RAFAEL DE PINA VARA. *Diccionario de Derecho*, 17ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo A-CH, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. – Universidad Autónoma de México, México, 1996.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I-O, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. – Universidad Autónoma de México, México, 1996.
- Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo P-Z, 9ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. – Universidad Autónoma de México, México, 1996.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS. *Derecho Fiscal*, editorial MacGraw-Hill, México, 2001.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, AUGUSTO. *Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, editorial Sicco, México, 2000.
- FRAGA, GABINO. *Derecho Administrativo*, 31ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1992.
- GARCÍA, TRINIDAD. *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*, 13ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998.
- La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomo I, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación – Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2001.
- La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, Tomo II, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación – Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2001.
- MABARAK CERECEDO, DORICELA. *Derecho Financiero Público*, 2ª ed., editorial McGraw – Hill, México, 2000.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 14ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V. México, 1999.
- MOTO SALAZAR, EFRAÍN. *Elementos de Derecho*, 44ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998.
- PORRÚA PÉREZ, FRANCISCO. *Teoría del Estado*, 33ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 2000
- REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO. *Diccionario de Términos Fiscales*, Tomo I, 3ª ed., editorial Taxxx, México, 2001.
- REYES ALTAMIRANO, RIGOBERTO. *Diccionario de Términos Fiscales*, Tomo II, 3ª ed., editorial Taxxx, México, 2001.
- RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. *Derecho Fiscal*, 2ª ed., editorial Harla, México, 1986.
- ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. *Compendio de Derecho Civil. Teoría General de las Obligaciones*, 17ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1991.

La obligación fiscal y sus formas de extinción

- SÁNCHEZ PIÑA, *Nociones de Derecho Fiscal*, 7ª ed., editorial Pac, S.A. de C.V., México, 2001.
- SERRA ROJAS, ANDRÉS. *Derecho Administrativo*, 19ª ed., editorial Porrúa, S.A. de C.V., México, 1998.
- TAMAYO Y SALMORÁN, ROLANDO. *Elementos para una Teoría General del Derecho*, 1ª reimpresión, editorial Themis. México, 1996.

Leyes y códigos

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación vigente para el 2002.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
- Ley Federal de Derechos.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.
- Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal.
- Código Civil del Estado de Guerrero.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2002.

Otras fuentes

- Suprema Corte de Justicia de la Nación, C.D., JUN 2000.
- www.sat.gob.mx
- Rubio Salazar, Roy, "Pros y contras de la nueva tarjeta tributaria" *La Defensa Fiscal*, México, Año 4, Número 45, julio de 2002, pp. 45 – 47.
- Legislación fiscal y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, C.D., 2002.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN