

00721
602



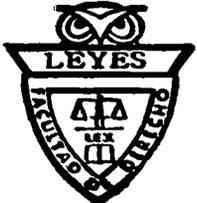
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS**

**"LA PRESCRIPCION DE LOS CREDITOS
FISCALES"**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
LOURDES DEL CARMEN / MORALES GOMEZ



ASESOR: LIC. GABRIEL PEREZ GUERRERO

CIUDAD UNIVERSITARIA, MEXICO

2003

A



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

PAGINACION DISCONTINUA



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 10 de marzo de 2003.

la Dirección General de Bibliotecas
a dilucidar en formato electrónico e impreso el
entendido de mi trabajo recepcional.
COMPARE: Lourdes del Corral
Moraes Gómez
CH. Mayo 28, 2003
M.A. [Firma]

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **LOURDES DEL CÁRMEN MORALES GÓMEZ**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**LA PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES**".

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

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

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

B

AGRADECIMIENTOS

A DIOS, por todas las bendiciones de las que me colma día con día.

A MI MADRE, por su dedicación y sostén incondicional, caminando a la par durante estos años de larga faena.

A LA UNIVERSIDAD, por la formación que recibí dentro y fuera de sus aulas, con la que ahora puedo desarrollarme como un ser humano integral.

A MIS PROFESORES, por las enseñanzas compartidas, los valores inculcados, los consejos pródigamente otorgados y la visión que cultivaron en mi persona.

AL LIC. GABRIEL PÉREZ GUERRERO, por el favor de su gufa, la generosidad de las indicaciones y consejos con los que me presento el día de hoy ante ustedes.

A ISRAEL SÁNCHEZ LÓPEZ, por los desvelos compartidos y su apoyo incondicional.

A FRANCISCO SILVA JUÁREZ Y CARLOS MENDOZA PONCE, por las pláticas con las que este proyecto fue compartido.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A CUANTOS quienes, quizá incluso sin saberlo, colaboraron en la elaboración de este trabajo.

Igualmente agradezco a Víctor Peñaloza González, Millaray Macías Freitas, Leonardo Diego Serna, Mónica Bauer Junesch, Mireya Zuleta Monsiváis, Rosalinda De León Zamora, Juan Carlos Torres Santa Anna, Jaime Maldonado Maldonado, Rubén Sandoval León, Arturo Requesens Galnares, Amelia Huerta Trejo, Ernesto Lozano Rivero, Evita y Lupita Peñaloza, Rosario Avalos Martínez y Francisco Meza Tobar, quienes han impulsado con gran afecto mi formación personal y profesional. Gracias por sus valiosas lecciones y consejos, y por la amistad con que me han honrado durante todos estos años.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DEDICATORIA

A mi madre, Martha Gómez Alonso, por la constancia y dedicación de su esfuerzo, por mostrarme lo que significa la palabra *incansable*, por los cuidados recibidos y todo su apoyo.

A mi padre, Carlos Morales Castañón, *in memoriam*.

A Patricia Villalobos Schdmith, *in memoriam*.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

Desde hace algunos años hemos observado, incluso a través de campañas publicitarias en los diversos medios de comunicación, la creciente concientización que realiza el Estado, en todos y cada uno de los mexicanos, respecto de la importancia del cumplimiento y puntual pago de las contribuciones fiscales a que nos encontramos obligados constitucionalmente, contribuyendo a sufragar el gasto público.

El ejercicio de la potestad tributaria del Estado, conlleva incluso la revisión que de las actividades económicas de sus gobernados realiza la autoridad hacendaria en uso de sus facultades, a fin de lograr la recaudación de las contribuciones destinadas a sufragar los gastos que el desarrollo de nuestro país requiere. Sin embargo, el ejercicio del poder tributario, no puede significar que la actuación de las autoridades fiscales pueda tener lugar de manera totalmente arbitraria.

Guardando el Orden Constitucional, la obligación de los contribuyentes al pago de las contribuciones se encuentra igualmente respaldado por las garantías constitucionales que revestirán el ejercicio de esta potestad tributaria, observando el debido cumplimiento de las facultades de las que goza la autoridad fiscal. Dentro de dichas garantías constitucionales, la garantía de seguridad jurídica, resulta de particular relevancia, protegiendo a los gobernados, en su carácter de contribuyentes del perjuicio que pudiera ocasionar la arbitraria actuación de la autoridad en uso de las facultades y atribuciones que para tal fin, le han sido conferidas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Y es en esta tesitura, que uno de los aspectos de esta garantía de seguridad jurídica se encuentra directamente enlazado con la imposibilidad de que las situaciones jurídicas y de hecho que se encuentran relacionadas con las obligaciones tributarias permanezcan, de manera indefinida en el tiempo.

Todo tiene un principio y un fin. No escapa de esta circunstancia la actividad que día a día realizamos como ciudadanos, actividad que dentro del ámbito jurídico, conlleva el nacimiento y extinción de obligaciones jurídicas. En lo que hace a los créditos fiscales, éstos se encuentran también inmersos dentro de esta esfera temporal, teniendo una fecha cierta para su nacimiento, una fecha cierta para su cumplimiento o pago, y de igual modo, una fecha cierta para su extinción.

Es dentro de éste ámbito temporal que encontramos a la figura de la prescripción, como un modo de extinguir, en materia tributaria, al crédito fiscal favoreciendo tanto a los contribuyentes, como a la autoridad hacendaria. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 146 ha establecido de manera expresa el plazo de cinco años para que opere dicha figura jurídica, que lamentablemente, ha sido en diversas ocasiones confundida con la caducidad, figura jurídica que opera también dentro del ámbito temporal de las obligaciones fiscales, pero bajo condiciones y supuestos muy distintos.

En este orden, el presente trabajo tiene como finalidad el estudio de la figura de la prescripción del crédito fiscal, previo el análisis las condiciones y requisitos a considerar para su nacimiento, los elementos que van conformando su determinación, y finalmente, la extinción del mismo por medio de la prescripción.

TRABAJO CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO I

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

- 1.1. Concepto de obligación.
- 1.2. Fuentes de las obligaciones.
 - 1.2.1. Los contratos.
 - 1.2.1.1. Elementos de existencia.
 - 1.2.1.2. Elementos de validez.
 - 1.2.2. Declaración unilateral de voluntad.
 - 1.2.3. Enriquecimiento ilegítimo.
 - 1.2.4. Gestión de negocios.
 - 1.2.5. Obligaciones que hacen de actos ilícitos.
 - 1.2.6. Riesgo profesional.
- 1.3. Modalidades de las obligaciones.
 - 1.3.1. Obligaciones condicionales y a plazo.
 - 1.3.2. Obligaciones conjuntivas y alternativas.
 - 1.3.3. Obligaciones mancomunadas.
- 1.4. La obligación tributaria.
 - 1.4.1. Concepto de obligación tributaria.
 - 1.4.2. Características de la obligación tributaria.
 - 1.4.2.1. Es de derecho público.
 - 1.4.2.2. Es una obligación *ex lege*
 - 1.4.2.3. Objeto de la obligación tributaria.
 - 1.4.3. Nacimiento de la obligación tributaria.
 - 1.4.4. El hecho imponible.
 - 1.4.4.1. Concepto de hecho imponible
 - 1.4.4.2. Características del hecho imponible
 - 1.4.4.3. Clasificación del hecho imponible por el tiempo en que se agotan.

1. DE LAS OBLIGACIONES EN GENERAL

Según Bonfante, "el concepto de obligación debió haber aparecido en el campo de los delitos. La responsabilidad penal que generaba la comisión de un delito, implicaba el sometimiento del infractor, el cual quedaba *obligatus*; es decir, sometido a la voluntad de la víctima. Mas tarde, tanto aquel que cometía un ilícito penal, como aquél que pedía algo prestado o se comprometía a algo, e incurría posteriormente en incumplimiento de lo pactado, quedaban comprometidos con su

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

propia persona: más que un significado patrimonial, la obligación implicaba un sometimiento personal¹.

Este sometimiento personal y físico, ocasionaba que en caso de incumplimiento el deudor éste respondiera con su libertad o incluso, con su propia vida. Sin embargo, la *Lex Postelia Papiria*, emitida en el año 325 a.C. finalmente prohibió la venta del deudor incumplido (como persona) y del mismo modo abolió el derecho a darles muerte. Así pues, hasta nuestros días persiste esta disposición, por la que el deudor que incumpla las obligaciones pactadas, solo responde por dicho incumplimiento con sus bienes, ya no con su libertad ni con su vida; excepción hecha de la comisión de delitos.

1.1. Concepto de obligación

En las *Instituciones* de Justiniano, encontramos a la obligación definida de la siguiente manera: "*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*"². Es decir, como el vínculo jurídico por el que somos constreñidos en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a las leyes de nuestra ciudad.

Por su parte, el jurista romano Paulo, en el Digesto, precisa que "la esencia de la obligación no consiste en que uno haga nuestra una cosa o una servidumbre, sino en constreñir a otro para que nos dé, haga o indemnice algo. (*Obligationum substantia non in eo consistit, ut aliquid corpus nostrum (aut servitatem nostram) faciat, sed ut alium nobis obstringat at dandum aliquid, vel faciendum, vel prestandum*" Dig. XLIV, tít. 7, ley 3, pr.)³

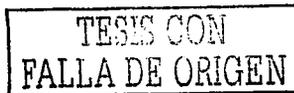
Partiendo del concepto expuesto concebido por el Derecho Romano, la obligación ha sido definida por numerosos autores, como Rafael Rojina Villegas, quien precisa a la obligación como una "relación jurídica por virtud de la cual un sujeto llamado acreedor está facultado para exigir de otro sujeto, denominado deudor, una prestación o una abstención."⁴

¹ BONFANTE, Pietro, *Instituciones de Derecho Romano*, Tr. Luis Bacci y Andrés Larrosa. Rev. Fernando Campuzano Horma. 3a. ed. Madrid, Reus, 1965, p. 187.

² ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de derecho civil. Teoría general de las Obligaciones*, 12a. ed., Tomo III, Porrúa, México, 1983, p. 7.

³ *Ibidem*.

⁴ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op.cit.*, p. 9.



Para Borja Soriano, 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."⁵

El vínculo jurídico que se origina entre los sujetos de la obligación, genera, en el acreedor, la facultad de recibir y la facultad de exigir (en el caso de incumplimiento). Para el deudor, la obligación impone a éste, el débito jurídico y la responsabilidad patrimonial (en caso de incumplimiento).

Es esta facultad jurídica de exigir, la que otorga un sello distintivo a la obligación jurídica, así como el carácter patrimonial de la obligación, la cual presupone la posibilidad de una posible valoración económica de la misma, para el caso de incumplimiento. Las obligaciones naturales, si bien encierran la facultad de recibir u obtener, no poseen el ejercicio de la facultad de exigir el cumplimiento a cargo del deudor.

De las definiciones expuestas se desprenden, como elementos constantes que constituyen a la obligación:

- La relación jurídica entre acreedor y deudor
- La realización de una conducta a cargo del deudor, consistente en un dar, hacer, ó no hacer (ó tolerar).

En primer término, el elemento subjetivo es indispensable en la obligación, dada la íntima relación entre el sujeto activo (acreedor) y el sujeto pasivo (deudor). Esto es, la obligación no podría explicarse en sí misma, sino en relación con el deber del sujeto pasivo respecto al cumplimiento de la obligación (consistente en una conducta de dar, hacer o no hacer), y la correlativa facultad del acreedor de exigir el cumplimiento del débito establecido, aun de manera coactiva.

De esta manera, el sujeto activo y el sujeto pasivo, se encuentran unidos por un vínculo jurídico, que constituye la obligación.

⁵ BORJA SORIANO, Manuel, *Teoría General de las Obligaciones*, 9a. ed., Porrúa, México, 1984. p. 71.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Sin embargo, no existe impedimento alguno para que la identificación del acreedor o deudor, sea indeterminado al momento de nacer la obligación jurídica. Lo anterior es así pues, aun cuando exista el sujeto activo, o acreedor, éste puede ser desconocido de manera individual, pues la obligación es susceptible de constituirse a favor de un acreedor indeterminado, como por ejemplo, tratándose de la declaración unilateral de voluntad.

Por lo que respecta al sujeto pasivo indeterminado, sirva citar las obligaciones que nacen de actos ilícitos. En este caso, es indudable que existe la facultad de la víctima, como acreedor, para exigir la reparación del daño que le haya sido ocasionado, aun cuando la identificación del deudor pueda ser desconocida, y no por tal circunstancia, deja de existir la obligación jurídica en sí misma.

De este modo, "el sujeto activo o el sujeto pasivo pueden ser determinados o determinables en la obligación; pero siempre deberán determinarse en el momento de que se exija el derecho o se cumpla el deber jurídico, porque el hecho del ejercicio o el del cumplimiento suponen, respectivamente, un pretensor o un obligado determinados."⁶

El objeto de la obligación, se encuentra precisado por una conducta o comportamiento a cargo del deudor a favor del acreedor. Cabe precisar que el Código Civil vigente, confunde el objeto de la obligación, del objeto de los contratos. El artículo 1824 del Código Civil establece:

"ARTÍCULO 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."

Apuntala Rafael Rojina Villegas: "Desde el punto de vista doctrinario, se distingue el objeto directo que es crear o transmitir obligaciones en los contratos, y el objeto indirecto, que es la cosa o el hecho que asimismo son el objeto de la obligación que engendra el contrato. A su vez, en la obligación el objeto directo es la conducta del deudor, y el indirecto, la cosa o el hecho relacionados con dicha conducta."⁷

⁶ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op.cit.*, p. 15.

⁷ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op.cit.*, p. 63.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Precisado lo anterior, el objeto de la obligación encuentra tres vertientes, ya que puede estar constituida por un *dar*, por un *hacer* o por un *no hacer*. La prestación positiva comprende cosas o hechos, (dar o hacer) y la prestación negativa se refiere a las abstenciones (no hacer).

- Obligaciones de dar. Se utiliza el término dar, para referirse a la transmisión del dominio de alguna cosa, es decir, hacer al acreedor propietario de algo.
- Obligaciones de hacer. Refiere toda conducta que consista en un acto positivo, un hacer, y que no implique la transmisión de dominio de alguna cosa; es decir, que no signifique un dar (como la prestación de un servicio, por ejemplo).
- Obligaciones de no hacer. Se conforman por la abstención ó el impedimento de realizar algo; es decir, no hacer o tolerar algo.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 1827 del Código Civil, la conducta o prestación que constituyan el objeto de la obligación, debe ser posible y lícita. Siguiendo con el texto de los artículos 1828 y 1830 del Código Civil, es imposible el hecho que no puede existir por que es incompatible con una ley física de la naturaleza o con una norma jurídica que debe regirlo necesariamente y que constituye un obstáculo insuperable para la realización de la obligación.

En este sentido, cabe recordar que nadie está obligado a lo imposible. (*Ad impossibilia nemo tenetur*) Ahora bien, no se considerará para efectos legales, que una prestación es imposible, cuando el hecho pactado no pueda realizarse por quien se encuentra obligado a ello, pero si por persona distinta (artículo 1829 Código Civil). Es decir, la imposibilidad de la cosa pactada, debe residir en su naturaleza misma, y no limitarse a la capacidad de quien deba cumplir con ella. Ferrara, citado por el maestro Borja Soriano, precisa lo siguiente: "Imposible jurídico es aquello que por el ordenamiento del derecho positivo, no puede verificarse y es incompatible y contradictorio con la existencia del derecho."⁸

En cuanto a la licitud de la prestación objeto de la obligación, como presupuesto legal de la conducta objeto de la obligación, ésta no puede ser contraria a las leyes de orden público o a las buenas costumbres.

⁸ BORJA SORIANO, Manuel, *Op.cit.*, p. 145.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2. Fuentes de las obligaciones

Las fuentes de las obligaciones, se entienden como aquellos hechos jurídicos de los que emanan las mismas. De este modo, encontramos como fuentes de las obligaciones en general, a los contratos, en primer término. Asimismo, se encuentran comprendidas como fuentes de obligaciones, la declaración unilateral de la voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la gestión de negocios, también las obligaciones que nacen de actos ilícitos y por último, las obligaciones que encuentran su origen en el riesgo profesional.

1.2.1. Los contratos

Definidos por el artículo 1793 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, los contratos son "aquellos convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos". En decir del Maestro Joel Chirino, el contrato "es el acuerdo de dos o más personas para crear o transmitir derechos y obligaciones".⁹

1.2.1.1. Elementos de existencia.

El artículo 1794 del Código Civil dispone claramente, que para la existencia del contrato se requiere de dos elementos:

- I. Consentimiento y
- II. El objeto que pueda ser materia del contrato.

Consentimiento

El consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades que tiene por objeto la creación o transmisión de derechos y obligaciones. Como elemento esencial, la falta de consentimiento entre los sujetos del contrato, genera como consecuencia, su inexistencia.

Sin embargo, el formalismo casi ritual nacido del derecho romano, ha evolucionado de tal manera, que al día de hoy, el consentimiento entre dos o más

⁹ CHIRINO CASTILLO, Joel, *Derecho Civil III. Contratos Civiles*, Primera edición, Mc Graw Hill, México, 1986. p. 16.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

partes, puede verificarse por teléfono o incluso, por medios electrónicos, o a través del Internet.

Nuestra legislación, en el artículo 1803 del Código Civil señala que la manifestación del consentimiento puede darse de manera expresa o tácita. El consentimiento expreso se manifiesta verbalmente, por escrito o por signos inequívocos. Es decir, con manifestaciones directas. Por su parte, el consentimiento tácito, resulta de hechos o de actos que presupongan el consentimiento o autoricen a presuponerlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente.

Objeto

El objeto directo del contrato lo constituye la creación o transmisión de obligaciones y derechos. El objeto indirecto del contrato (y objeto directo de la obligación), reside en la cosa sobre la que recae la conducta positiva o negativa a cargo del deudor. A este respecto, el artículo 1825 del Código Civil vigente, establece a la letra:

"ARTÍCULO 1825. La cosa objeto del contrato debe: 1° Existir en la naturaleza; 2° Ser determinada o determinable en cuanto a su especie; 3° Estar en el comercio."

a) La cosa debe existir en la naturaleza.

Cabe precisar que las cosas futuras, pero con una posibilidad cierta de existencia, sí pueden ser objeto de un contrato, de conformidad con lo establecido por el artículo 1826 del Código Civil. Por ejemplo, un contrato de compraventa sobre una cosecha de maíz. La excepción a esta disposición, la constituye la herencia de una persona viva, aún cuando ésta preste su consentimiento.

b) La cosa debe ser determinada o determinable en cuanto a su especie.

La cosa puede determinada en forma individualizada o en su especie. En este sentido, se afirma que la cosa objeto del contrato no es determinada ni susceptible de determinarse, cuando sólo se atiende al género, sin precisar la especie y/o la cantidad, ya que son estos elementos, los que permitirán llegar a una precisión completa, y consecuentemente, otorgarle un valor económico a la prestación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por ejemplo, si la cosa objeto del contrato, recae sobre un animal, atendiendo exclusivamente a su género, dicho señalamiento carecería de valor jurídico, porque el cumplimiento de la obligación podría darse con la entrega de, incluso, un animal sin valor alguno para el acreedor, situación que se puede preverse especificando al animal por su especie, con lo que también es posible estipular el valor económico de la cosa objeto del contrato en caso de incumplimiento.

c) La cosa debe estar en el comercio.

Los artículos 747 a 749 del Código Civil vigente establecen que las cosas pueden estar fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley. Están fuera del comercio por su naturaleza, por ejemplo, el aire, el mar, etc. en virtud de que no pueden ser poseídas por algún individuo exclusivamente. Por disposición de la ley, están fuera del comercio aquellas cosas que la ley, expresamente, declare irreductibles a propiedad particular.

1.2.1.2. Elementos de validez.

El artículo 1795 del Código Civil, interpretado a *contrario sensu*, establece los elementos ó requisitos de validez de los contratos. La verificación de ellas, apareja, como consecuencia, la invalidez del contrato celebrado. De esta manera, los elementos de validez son:

- I. Capacidad legal
- II. Ausencia de vicios en el consentimiento;
- III. Licitud en el objeto, motivo o fin del contrato.
- IV. Forma.

I. CAPACIDAD. La capacidad jurídica es la aptitud para adquirir derechos y obligaciones, y ejercitarlos. De conformidad con el artículo 22 del Código Civil vigente, la capacidad jurídica de las personas físicas, se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte.

La capacidad puede ser de goce, o de ejercicio. La capacidad de ejercicio, se entiende como "la aptitud reconocida al sujeto para ejercitar válidamente

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

manifestaciones de voluntad dirigidas a modificar la propia situación jurídica, se atribuye, por tanto, a aquellas personas idóneas para querer conscientemente.¹⁰

Consecuentemente, las incapacidades jurídicas de goce y de ejercicio afectarán la validez del acto jurídico ya sea con una nulidad de tipo absoluto o de tipo relativo.

II. AUSENCIA DE VICIOS DEL CONSENTIMIENTO. Nuestra legislación enumera como vicios del consentimiento el error, la violencia y la lesión, como explico a continuación.

El error es una falsa apreciación de la realidad, consistente en creer cierto lo que es falso o viceversa, una creencia no conforme con la verdad. Existen 3 tipos de error: de cálculo, de hecho, y de derecho. El error de hecho en cuanto a sus efectos jurídicos puede ser: error obstáculo, error nulidad y error indiferente.

La violencia. Nuestro Código civil, en su artículo 1819 del Código Civil define a la violencia como la fuerza física (violencia física) o amenazas que imponen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes, de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del segundo grado. (violencia moral)

A este respecto, el artículo 1818 del Código Civil establece que el contrato celebrado por violencia, es nulo, provenga ésta de alguno de los contratantes o de algún tercero.

La lesión. A este respecto, la legislación civil para el Distrito Federal adoptó la tesis del vicio objetivo y del vicio subjetivo en su artículo 17 el cual dispone que, cuando alguno, explotando la suma ignorancia, notoria inexperiencia o extrema miseria de otro (vicio subjetivo), obtiene un lucro excesivo que sea evidentemente desproporcionado a lo que él por su parte se obliga (vicio objetivo), el perjudicado tiene derecho a elegir entre pedir la nulidad del contrato, o la reducción equitativa de su obligación, más el pago de los correspondientes daños y perjuicios. La acción del perjudicado prescribe en un año.

¹⁰ TRABUCCI, Alberto, *Instituciones de Derecho Civil*, 15a. ed., Tomo I, Editado por Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967, p. 85.

III. ILICITUD EN EL OBJETO, MOTIVO O FIN DEL CONTRATO.

Siguiendo la teoría de la causa, y el contenido de la fracción III del artículo 1795 del Código Civil en comento, ningún contrato puede tener como objeto, motivo o fin, la realización de una conducta, a cargo del deudor, que sea contraria a las leyes, la moral o incluso, las buenas costumbres. De esta manera, no podría ser válido un contrato que tuviese como objeto, la comisión de un homicidio o algún otro delito; tampoco sería válido por ejemplo, un contrato de compra-venta, que tuviese como objeto, la enajenación de drogas o enervantes, toda vez que dichos actos, son evidentemente contrarios a incluso, a la moral y las buenas costumbres vigentes en la sociedad.

IV. FORMA.

La formalidad como elemento de validez de los contratos, se encuentra regulada en los artículos 1832, 1833, 1834, 2228, 2229, 2231, 2232, 2239 del Código Civil.

De la lectura de los artículos en comento, se desprende, en primer término que, cuando la ley exija alguna forma determinada para la celebración de un contrato, este no será válido mientras el contrato no revista la forma establecida, salvo pacto en contrario.

Por otro lado, cuando esta forma escrita determinada por la ley sea exigida para algún contrato en particular, los documentos en los que éste conste, deberán estar firmados por todas las personas a las cuales se impongan las obligaciones que ahí se contengan.

La falta de forma establecida por la ley, si no se trata de actos solemnes, así como el error, el dolo, la violencia, la lesión, y la incapacidad de cualquiera de los autores del acto, produce la nulidad relativa del mismo. (Artículo 2228 del Código Civil)

Cuando la falta de forma produzca nulidad del acto, si la voluntad de las partes ha quedado constante de una manera indubitable y no se trata de un acto revocable, cualquiera de los interesados puede exigir que el acto se otorgue en la forma prescrita por la ley. (Artículo 2232 del Código Civil)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2.2. Declaración unilateral de voluntad.

Se encuentra regulada por los artículos 1860 a 1867 del Código Civil vigente. La declaración unilateral de la voluntad, contempla 4 formas innominadas de crear obligaciones: oferta pública de venta, promesa de recompensa, estipulación a favor de tercero y la expedición de documentos civiles a la orden o al portador (esta última forma de declaración innominada de voluntad, fue derogada).

De manera general, los elementos que se encuentran en la declaración unilateral de voluntad son:

- a) La oferta hecha a persona indeterminada.
- b) La obligación de cumplimiento de la promesa o prestación ofrecida.

1.2.3. Enriquecimiento ilegítimo

Establece el artículo 1882 del Código Civil: "El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido."

Rojina Villegas, considera conveniente llamar a esta fuente de obligaciones, enriquecimiento sin causa, "solo para significar que no ha habido un motivo jurídico que como causa eficiente justifique el aumento en un patrimonio y la disminución en otro."¹¹

Ahora bien, el enriquecimiento puede clasificarse como un hecho voluntario lícito, cuando exista buena fé, o por el contrario, como un hecho voluntario ilícito, cuando exista mala fe.

ELEMENTOS.

- a) Que exista empobrecimiento de un patrimonio.
- b) Que se dé el enriquecimiento de una de las partes
- c) Que exista un nexo causal entre el empobrecimiento y el enriquecimiento:
- d) Que no exista una causa jurídica que justifique el nexo causal.

¹¹ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op.cit.*, p. 263.



1.2.4. Gestión de negocios

La gestión de negocios es un cuasicontrato que da nacimiento entre las partes a obligaciones semejantes a las que resultan del mandato. Se encuentra regulada en los artículos 1896 al 1909 del Código Civil.

Para que exista gestión de negocios, es necesario que

- a) El negocio objeto de la gestión sea de otro;
- b) Que el gestor obre voluntariamente;
- c) Que obre sin estar encargado o autorizado para ello.

Ahora bien, el dueño del asunto o negocio que hubiese gestionado por otro a su nombre, debe cumplir con las obligaciones que el gestor haya contraído a su nombre, así como con el pago de los gastos hubieren resultantes del encargo cumplido por el gestor, así como los intereses legales correspondientes.

1.2.5. Obligaciones que hacen de actos ilícitos

"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." (Artículo 1910 del Código Civil)

Para que pueda hablarse de una obligación nacida por tales actos, debe existir entre el acto ilícito y el daño cuya reparación se demanda, una relación de causalidad.

La obligación generada por un acto ilícito, debe observar los siguientes elementos:

1. Que exista un acto ilícito o contrario a las buenas costumbres.
2. Que dicho acto sea imputable al demandado (sujeto pasivo).
3. Que cause daño a otro (sujeto activo).
4. Que el daño haya sido causado sin derecho, intencionalmente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2.6. Riesgo profesional

Según dispone el artículo 1935 del Código Civil, "los patrones son responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores sufridas con motivo o en el ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por tanto, los patrones deben pagar la indemnización correspondiente, según que hayan traído como consecuencia la muerte o simplemente la incapacidad temporal o permanente para trabajar. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrón contrate el trabajo por intermediario."

1.3. MODALIDADES DE LAS OBLIGACIONES

1.3.1. Obligaciones condicionales y a plazo

Según José Alberto Garrone, se entiende por condición a la "cláusula por la cual se subordina la adquisición o la extinción de un derecho a la realización de un hecho incierto y futuro. Por extensión se llama condición al hecho del que depende el efecto jurídico previsto."¹²

Según lo dispuesto por los artículos 1938, 1939 y 1940 del Código Civil, la condición es suspensiva cuando de su verificación depende el nacimiento de la obligación; y se habla de condición resolutoria cuando su cumplimiento conlleva la extinción de la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiese existido.

Podríamos ejemplificar lo anterior, estipulando para el nacimiento o extinción de una obligación, la condición de que, fuera un partido de oposición quien ganara la Elección Presidencial del próximo 2 de julio de 2006, en virtud de que dicho acontecimiento pudiera ocurrir o no.

¹² GARRONE, José Alberto, *Diccionario Manual Jurídico Abeledo-Perrot*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1989, p. 203.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En lo que refiere al plazo, éste se define como un "acontecimiento futuro, como la condición, pero de realización cierta que simplemente suspende o extingue los efectos de una obligación".¹³

Garrone, también define al plazo o término (dies), como "un acontecimiento futuro y cierto de cuyo advenimiento depende que un derecho se haga exigible (*dies aquo*) ó deje de serlo (*dies ad quem*). Continúa señalando el autor, que el plazo es una modalidad de los actos jurídicos por la cual se posterga el ejercicio de los derechos a que se refiere. Por extensión se denomina ordinariamente plazo "el lapso que media entre la celebración del acto y el acontecimiento de un hecho futuro y necesario, al cual está subordinado el ejercicio o la extinción de un derecho."¹⁴

En términos de los artículos 1954 y 1955 del Código Civil establece que, en tratándose de las obligaciones a plazo, su cumplimiento resulta de la llegada de un día cierto, y por día cierto, lo define como "aquel que necesariamente ha de llegar."

Ahora bien, también los efectos del plazo o del término, pueden ser suspensivos o extintivos. Se habla de plazo o término suspensivo, cuando el acontecimiento futuro de realización cierta que difiere o aplaza los efectos de una obligación. En este sentido, el plazo o término suspensivo evita la exigibilidad de una obligación hasta en tanto no llegue a su cabal cumplimiento el período dispuesto para ello, y en consecuencia, también impide que comience el cómputo de los plazos para la actualización de la figura de prescripción, en tanto que, no se ha hecho exigible la obligación de referencia.

Por su parte, el plazo o término extintivo, se entiende como una forma de extinguir las obligaciones relacionadas. Esto es, una vez llegado el día o acontecimiento de realización cierta, la obligación condicionada a este periodo quedará legalmente extinguida.

Al respecto apunta Rojina Villegas: "En el término extintivo no puede haber efectos retroactivos, en virtud de que la obligación existe, produce todas sus consecuencias como si fuera pura y simple, y su objeto es extinguir la obligación en cierto momento, pero sin afectar las consecuencias ya realizadas."¹⁵

¹³ ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Op.cit.*, p. 202.

¹⁴ GARRONE, José Alberto, *Op.cit.*, p. 584.

¹⁵ *Ibidem*.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.3.2. Obligaciones conjuntivas y alternativas

Esta modalidad de obligaciones, se encuentra regulada por los artículos 1961 a 1983 del Código Civil.

En las obligaciones alternativas, la obligación a cargo del deudor, se encuentra diversificada en diversas hipótesis, previamente pactadas entre las partes, teniendo el deudor, la posibilidad ó alternativa, de elegir la conducta o hecho con la cual se tendrá por cumplida la obligación, salvo pacto en contrario. (Artículos 1963, 1964, 1965 del ordenamiento en cita)

En cambio, en las obligaciones conjuntivas el deudor que se ha obligado a diversas cosas o hechos, en su conjunto, tiene a su cargo "dar todas las primeras y prestar todas las segundas" en términos de lo dispuesto por el artículo 1961 del Código Civil para que pueda considerarse como satisfecha la obligación para el acreedor de la misma.

1.3.3. Obligaciones mancomunadas (o a prorrata) y obligaciones solidarias.

Esta clasificación de las obligaciones, atiende a la pluralidad de sujetos dentro de la obligación, esto es, pueden existir varios sujetos activos (o acreedores) o varios sujetos pasivos (o deudores) siempre que se trate de una misma obligación. Se encuentran reguladas en los artículos 1984 al artículo 2010 del Código Civil. La diferencia entre las obligaciones mancomunadas o solidarias, estriba en la responsabilidad que tienen a su cargo los sujetos pasivos o activos dentro de la obligación.

En las obligaciones mancomunadas (también llamadas "a prorrata"¹⁶) la obligación se divide en tantas partes como deudores o acreedores haya y cada una de

¹⁶ Del lat. *pro rata parte*, a parte o porción fija, determinada. "Cuota o porción que toca a uno de lo que se reparte entre varios, hecha la cuenta proporcionada a lo mas o menos que cada uno debe pagar o a recibir". Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. 19a. ed., Madrid, 1970, p. 1074.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

dichas partes. Establece el Código Civil en su artículo 1986, que las partes en que se divida la obligación, se presumen iguales, salvo pacto en contrario.

Esto es, corresponde a cada uno de los deudores, el cumplimiento íntegro de la parte de la obligación que le pertenezca; en tratándose de la pluralidad en los acreedores, cada uno de ellos, tiene el derecho para exigir el cumplimiento de la parte de la obligación que le corresponda.

Establece el artículo 1985 del Código Civil a la letra:

"La simple mancomunidad de deudores o de acreedores no hace que cada uno de los primeros deba cumplir íntegramente la obligación, ni da derecho a cada uno de los segundos para exigir el total cumplimiento de la misma. En este caso el crédito o la deuda se consideran divididos en tantas partes como deudores o acreedores haya y cada parte constituye una deuda o un crédito distintos unos de otros."

Inversamente, en las obligaciones solidarias no existe división alguna entre los sujetos, ya sea activos o pasivos, de la obligación pactada. Esto es, el cumplimiento íntegro y total de la obligación, corresponde a todos y cada uno de los deudores, por lo que puede exigirse su cumplimiento total a solamente uno de ellos o darse por satisfecha la prestación objeto de la obligación pagando a solamente uno de los acreedores, ya que el pago hecho a uno de los acreedores solidarios, extingue totalmente la deuda.

La proporción que guarda la obligación con pluralidad de deudores o acreedores entre sí, se presume a partes iguales, salvo pacto en contrario en términos del segundo párrafo del artículo 1999 del Código Civil. Tanto el deudor como el acreedor solidarios, tienen el derecho de repetir en vía de regreso, contra los demás codeudores o coacreedores solidarios, el cumplimiento de la obligación que por él hubiese sido pagada o satisfecha, respectivamente.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Las obligaciones (del lat. *obligatio, -onis*), según el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, son "un vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos."¹⁷

Así pues, según refiere el jurista Sáinz de Bujanda,¹⁸ las obligaciones doctrinalmente encuentran su origen en 3 fuentes que son:

- A. La ley por sí misma, sin que intervenga conjuntamente algún hecho o circunstancia de la cual dependa su nacimiento. A las obligaciones que nacen de la ley en sí misma, se les conoce generalmente con el nombre de **obligaciones meramente legales**.
- B. La ley, en conjunto con la realización de un hecho o circunstancia previsto por la misma, sin que el sujeto a cargo de la obligación tenga necesariamente la voluntad de obligarse. A estas obligaciones se les conoce como **obligaciones ex-lege**.
- C. Por último, las obligaciones encuentran su origen en la voluntad expresa de un sujeto, compelido al cumplimiento de la obligación a su cargo que a su vez, se encuentra reconocida por la ley como fuente de obligación. Esta última categoría de obligaciones se conoce como "**obligaciones voluntarias**".

Así pues, si bien es cierto que existen distintas fuentes como origen de las obligaciones en general, también lo es que, en el ámbito tributario, caso que nos ocupa, solamente las obligaciones contenidas en la ley y condicionadas a la realización de un hecho como actualización del supuesto legal, (obligaciones ex-lege) tienen aplicación en el derecho tributario, constituyendo la parte fundamental de la relación tributaria que se establece entre los particulares y el Estado en ejercicio de su potestad financiera, argumento que será desarrollado a lo largo del presente capítulo.

¹⁷ DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, *Real Academia de la Lengua*, p. 1084.

¹⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Tomo II, Madrid, 1962, pp. 11, 12.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.1. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."¹⁹

Para el jurista argentino Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria es "el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley."²⁰

En opinión de Fernando Vicente-Arche Domingo, la obligación tributaria es un concepto único, en cuanto "vínculo jurídico para el particular impuesto por el Estado u otro ente público en virtud de su poder de imposición que surge cuando se realiza el hecho imponible previsto por la norma tributaria."²¹

Para Dino Jarach, la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es "una relación jurídica *ex-lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley."²²

En consideración de José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé, puede conceptuarse a la obligación tributaria como el "nexo o vínculo jurídico que surge entre el Estado u otro ente -sujeto activo o acreedor- y los contribuyentes o responsables -sujetos pasivos o deudores-, en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo)".²³

¹⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8a. ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1985, p. 252

²⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero*, Vol. I. (Actualización por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey), 4a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1990, p. 352.

²¹ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, *Consideraciones sobre el hecho imponible*, *Estudios en homenaje a Jordana de Pozas*, Vol. 2, Tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962. p. 499.

²² JARACH, Dino, *El hecho imponible*, 3a. ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, p. 73.

²³ MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Derecho Tributario Procesal*, De Palma, Buenos Aires, 1995, p. 154.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En este mismo sentido, advierten los autores mencionados, que, "el propio GIANNINI había destacado que dentro del complejo conjunto de obligaciones y derechos, derivados del concepto de obligación jurídica tributaria, la que dominaba todo ese panorama era la que el titulaba "vinculación principal" o deuda impositiva. Esta **deuda impositiva** es conocida entre nosotros, como obligación tributaria, o sea, deber del contribuyente hacia el Estado de pagar una suma de dinero cada vez que se verifique el presupuesto de hecho previsto en la norma legal."²⁴

De las concepciones expuestas, podemos concluir que la obligación tributaria se define como el vínculo jurídico que sujeta a los gobernados al pago de las contribuciones previamente establecidas en la ley, destinadas a sufragar el gasto público del Estado.

1.4.2. CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

De los conceptos anteriormente señalados, podemos desprender características esenciales que conforman a la obligación tributaria, como las siguientes:

1.4.2.1. Es de Derecho Público

Entendiendo la noción de Derecho Público, como "el conjunto de normas que rigen la organización del Estado y la actividad de éste directamente encaminada al cumplimiento de las atribuciones que al mismo corresponden"²⁵ cabe encuadrar a la obligación tributaria dentro del ámbito del Derecho Público, regida por las normas del mismo, toda vez que su finalidad se encuentra legitimada en la recaudación de las cantidades necesarias al Estado para sufragar el gasto público.

1.4.2.2. Es una obligación *ex-lege*.

De conformidad con el punto anterior, la obligación tributaria se observa expresamente instituida en la ley, y sólo en ella encuentra su fuente, como procedimiento del cual se vale el Estado para recaudar las contribuciones de los

²⁴ *Idem.* p. 149

²⁵ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 2a. ed., Porrúa, México, 1939, p. 102.

governados, y su materialización sólo se encuentra condicionada a la realización de un hecho a cargo del sujeto pasivo, conceptuado en la doctrina como hecho imponible, (del cual se hablará con detalle en páginas posteriores).

Esto es, la voluntad de los particulares entre sí, no puede provocar el nacimiento de la obligación tributaria ya que esta se encuentra reservada exclusivamente al poder de imperio del Estado y establecida en las leyes que éste promulgue para el financiamiento del gasto público. De conformidad con lo expresado por los juristas José María Martín y Guillermo Rodríguez, la obligación tributaria, por su propio carácter, "no admite modificaciones, ni alteraciones, por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares"²⁶

Siguiendo el criterio del jurista Giuliani Fonrouge, "en materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de ésta puede surtir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla."²⁷

Sergio de la Garza, citando el razonamiento de Blumenstein señala: "el fundamento jurídico del crédito impositivo está, en todo caso, constituido por la ley tributaria. Sólo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula taxativamente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente. La naturaleza pública de la relación impositiva excluye la posibilidad de que ésta aparezca fundada en bases contractuales. Esta afirmación es válida incluso para el supuesto de que la fijación del impuesto se produzca por medio de concierto. También en este último caso el crédito de impuesto únicamente puede nacer gracias a la ley. Lo mismo sucede respecto a la responsabilidad solidaria antes mencionada. El crédito impositivo reposa, por tanto, sobre una *obligatio ex-lege*."²⁸

De acuerdo con lo expuesto por el jurista español Sáinz de Bujanda, la obligación tributaria es una *obligatio ex-lege*, esto es, "una obligación que tiene su fuente inmediata en la ley."²⁹

²⁶ MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F., *Op.cit.*, p. 161.

²⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 353.

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 18a. ed., 2a. reimp. Porrúa, México, 1999, p. 546.

²⁹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible*, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 11.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Continúa el autor en cita, señalando que, "en el Derecho tributario, la hipótesis en la cual la ley no reconduce el nacimiento de la obligación a la realización de un determinado hecho jurídico, sino que contiene, *en sí misma*, todos los elementos de la obligación, de tal suerte que ésta nace solamente por efecto de la ley, esto es, sin vincular su origen a la realización de ningún hecho determinado."³⁰

1.4.2.3. Objeto de la obligación tributaria.

El objeto de la obligación tributaria generalmente consiste en un dar, esto es, se constituye por una prestación de tipo patrimonial, consistente en la entrega de una suma de dinero al Estado. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 20, dispone que "las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional"; de lo que se desprende que, en tratándose de las contribuciones causadas por los contribuyentes siempre se encuentran circunscritas a la obligación de enterar cierta cantidad de dinero al Estado, a través de los órganos que el mismo faculte para dicho fin.

En opinión de Raúl Rodríguez Lobato "las obligaciones tributarias se dividen obligaciones de hacer, no hacer y tolerar, de la siguiente manera:

- A. Obligación fiscal sustantiva. Dentro de esta categoría se encuentran las obligaciones derivadas de la causación de los tributos y consiste siempre y exclusivamente en un dar. Esta obligación se relaciona directamente con la determinación de los créditos fiscales.
- B. Obligación fiscal formal. Dentro de esta clase de obligaciones, según Rodríguez Lobato, se encuentran las obligaciones de hacer, (como sería la presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos); no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados); y por último, las obligaciones de tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales)."³¹

Por su parte, el jurista Sergio de la Garza, señala lo siguiente: "las hipótesis para el nacimiento de la obligación tributaria, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar suponen únicamente la realización directa o inmediata del

³⁰ *Ibid*, p. 12.

³¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, Harla, México, 1990, p. 109.

presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la ley y la obligación, que es un orden o acuerdo de autoridad."³²

En nuestra opinión, consideramos que la obligación tributaria, siempre se concreta y satisface en estricto sentido con un dar, ya que su finalidad se encuentra directamente vinculada con la recaudación de las contribuciones con las que el Estado financia el gasto público. En efecto, si bien las obligaciones a que hace alusión el Maestro Rodríguez Lobato se refieren a un hacer, no hacer y tolerar, dichas obligaciones se encuentran directamente relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a cargo de la autoridad hacendaria a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, y en caso de incumplimiento a dichas disposiciones, podrán determinar las contribuciones omitidas mediante resolución.

De esta manera, las facultades de comprobación a cargo de las autoridades fiscales se verifican a través de deberes relativos al hacer, no hacer y tolerar para la vigilancia de las obligaciones fiscales que se encuentran a cargo del contribuyente y no de la obligación tributaria en sí, por lo que consideramos incorrecto el considerar a las obligaciones de hacer, no hacer ó de tolerar como obligaciones tributarias *per se*.

Así pues, Giuliani Fonrouge por su parte, expresa lo siguiente: "la prestación objeto de la obligación consiste exclusivamente en un *dare*. Las obras exigencias o deberes que la ley impone al deudor y aun a los terceros, no integran la obligación tributaria; con referencia al primero (deudor), forman parte integrante de la relación jurídico-tributaria pero son extrañas -paralelas o complementarias- a la obligación, y en cuanto a los terceros (responsables o no), son cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación de los tributos. En esta categoría deben incluirse las exigencias sobre presentación de declaraciones o informaciones, deber de aceptar investigaciones de carácter fiscal, etc."³³

A manera de ejemplo, podríamos enunciar como obligaciones de hacer o no hacer o tolerar las siguientes:

³² DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 411.

³³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 423.



OBLIGACIONES DE HACER.

- a) Presentar declaraciones. (Artículos 23-25, 27 y 32 del Código Fiscal de la Federación)
- b) Llevar libros de contabilidad (Artículos 28 del Código y 26-29 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)
- c) Llevar sistemas contables autorizados por las autoridades fiscales (Artículo 28 fracción I del Código; y 41 del Reglamento)
- d) Llevar registros y documentación comprobatoria de los asientos (por 5 años) (Artículos 29 y 30 del Código)

OBLIGACIONES DE NO HACER

- a) No hacer uso de documentos falsos en que se hagan constar operaciones inexistentes (Artículo 75 fracción II, inciso a) del Código)
- b) No llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido (Artículo 75 fracción III, inciso c) del Código)
- c) No llevar doble juego de libros sociales (Artículo 75 fracción II, inciso d) del Código)

OBLIGACIONES DE TOLERAR

- a) Aceptar visitas domiciliarias (Artículos 44 al 47 del Código)
- b) Permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable que tenga relación con las obligaciones a cargo del contribuyente (Artículo 48 del Código)
- c) Tolerar las medidas de control del fisco y colaborar en su ejecución (Artículo 53 del Código)
- d) Permitir la intervención de caja (Artículo 141 fracción V; Artículos 75 y 76 del Código)
- e) Obligaciones a cargo de terceros (Artículos 48,53,55 y 56 del Código)

1.4.3. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Ahora bien, una vez conceptuada la obligación tributaria, es menester precisar, el momento en que la misma se origina, esto es, cuando puede considerarse que ha nacido una obligación tributaria.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El momento del nacimiento de la obligación tributaria es sumamente importante, porque, como lo ha señalado Sáinz de Bujanda permite:

- "I. Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, por ejemplo presentación de declaraciones, deber de prestar asistencia e informes a los órganos de inspección y en general, todos los encaminados a hacer posible a la administración la función pública de gestión tributaria;
- II. Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo liquidatorio;
- III. Practicar la valuación de las rentas o de los bienes gravados con referencia al momento en que el débito fiscal surja;
- IV. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición
- V. Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o sus representantes
- VI. Determinar la época en que la obligación tributaria es exigible y por tanto de ahí fijar el momento inicial para el cómputo de plazos de prescripción y
- VII. Determinar las sanciones aplicables."³⁴

Refiere Fernando Vicente-Arche Domingo, que "el nacimiento de la obligación tributaria está en función de su fuente, y como ésta, en la obligación legal, viene dada por la concurrencia de la norma y el supuesto de hecho, debe concluirse que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible que ella misma prevé."³⁵

En consideración de Giuliani Fonrouge, "si el deber jurídico-tributario nace con la realización del presupuesto del tributo fijado por ley, es tal circunstancia la determinante de la sujeción del contribuyente a satisfacer la obligación."³⁶

Según Martín y Rodríguez, el hecho imponible está esencialmente vinculado con la producción de una consecuencia jurídica tan importante como específica. En efecto, "el propio acacimiento del hecho imponible da origen a la obligación tributaria".³⁷

En nuestra legislación, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, dispone lo siguiente:

³⁴ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 535.

³⁵ VICENTE-ARCHE DOMÍNGO, Fernando, *Op.cit.*, p. 523.

³⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 357-358.

³⁷ MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo F., *Op.cit.*, p. 172.

TES CON
FALLA DE ORIGEN

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

De conformidad con lo anterior, la obligación tributaria se causa, genera o nace, en el momento en que se realizan los actos jurídicos o materiales que concretizan el presupuesto hipotético establecido en la ley. En México, este momento se conoce como causación, de conformidad con el citado artículo 6º. En consideración del Maestro Sáinz de Bujanda, este momento queda definido también en la expresión "*devengo del impuesto*"³⁸.

Ahora bien, el momento de causación de las contribuciones no es el mismo en todos los casos, pues varía según la naturaleza de la obligación misma. A reserva de analizar este tema de manera más amplia en las páginas siguientes, las contribuciones, según se causen en el momento mismo en que se materializa el supuesto o legal o tengan lugar en un período determinado de tiempo, se clasifican en instantáneas y periódicas o de ejercicio.

1.4.4. EL HECHO IMPONIBLE

Como ha quedado expuesto, la obligación tributaria consiste en el vínculo jurídico que sujeta a los gobernados al pago de las contribuciones que son necesarias al Estado para el financiamiento de los gastos públicos. También ha quedado aclarado que, por la naturaleza *ex-lege* de la obligación tributaria, solamente por virtud de la ley podrán determinarse cuales son los hechos o situaciones por las que los particulares se encuentran obligados al pago de las contribuciones respectivas. En esta tesitura, es menester establecer cuales son los hechos a cuya verificación, según la ley misma, se asocia el nacimiento de la obligación tributaria.

Según expone el jurista Sergio de la Garza, el presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: "presupuesto; *fattispecie*, en italiano; *fait generateur*, en francés; *tabtestand* en alemán; hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria."³⁹

³⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Op.cit.*, p. 296.

³⁹ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 410.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En México, el Código Fiscal de la Federación, si bien no evoca el concepto de hecho imponible en su redacción, el artículo 2º fracción I, de dicho ordenamiento legal, refiriéndose a los impuestos, establece el siguiente razonamiento:

"Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en: (...)

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley."

Asimismo, el artículo 6º del Código Tributario Federal, al que hemos hecho referencia con anterioridad, puntualiza que las contribuciones se causan conforme se realizan "las situaciones jurídicas o de hecho" previstas en las leyes fiscales. Así pues, la legislación mexicana, se refiere a situaciones jurídicas o de hecho, y no así, de hecho imponible.

Sin embargo, para efectos del desarrollo del presente trabajo, la utilización del término "hecho imponible", como aparece en la doctrina jurídica, nos auxiliara a comprender, de manera más clara, la conformación e integración de los elementos que conforman y definen el hecho material o situación jurídica que da nacimiento a la obligación tributaria.

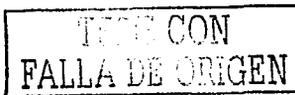
1.4.4.1. Concepto de hecho imponible.

El tratadista Dino Jarach, en su obra relativa precisamente al hecho imponible, señala que "por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible."⁴⁰

Para el maestro Sáinz de Bujanda, "el hecho imponible, cualquiera que sea su clase, tiene siempre el carácter de un puro hecho, es decir, una significación exclusivamente fáctica, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión (y que puede llegar a darle la significación de un acto o negocio jurídico), será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos), mas no para dar origen al vínculo tributario en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley."⁴¹

⁴⁰ JARACH, Dino, *Op.cit.*, p. 73. (el subrayado es nuestro)

⁴¹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Op.cit.*, pp. 231, 232.



La obligación tributaria pues, se encuentra contenida en la norma legal como un precepto abstracto y general. Luego entonces, el presupuesto jurídico contenido en la ley no produce efectos por sí mismo, sino que es necesario que se actualice el hecho material o la situación jurídica respectiva para que pueda nacer la obligación tributaria y causarse la contribución correspondiente.

En opinión de los autores Martín y Rodríguez, "para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria, es necesario, que además del precepto legal, que oficia de *causa-eficiente* de la obligación haya acaecido el hecho o *causa material* de esa obligación. Ese hecho al que acabamos de referirnos es generalmente conocido con la denominación de hecho imponible." Así, el hecho imponible puede ser definido como "el hecho o conjunto de hechos, de naturaleza económica, descrito en la norma legal y que sirve para dar origen a la obligación tributaria"⁴²

En conclusión, el hecho imponible se encuentra en la ley, y es susceptible o no de verificarse. De dicha condición dependerá el que surta efectos jurídicos como lo es, el dar nacimiento a la obligación tributaria, creando el vínculo jurídico entre el sujeto pasivo (deudor ó contribuyente) con el sujeto activo (Fisco), por el cual el primero quedara sometido a la potestad y acción tributaria del segundo.

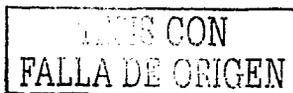
Por su parte, el hecho generador, se constituye por la verificación física, en el mundo real, a cargo del sujeto que lo realiza, que encuadra con la hipótesis legal prevista, es decir, el hecho imponible. El hecho generador es la actualización del hecho imponible, con lo cual se origina la obligación tributaria y las consecuencias de hecho y de derecho que la misma acarrea.

1.4.4.2. CARACTERÍSTICAS DEL HECHO IMPONIBLE

A) El hecho imponible es de naturaleza económica.

El hecho imponible consiste en un hecho, o conjunto de hechos de naturaleza económica generados o realizados por los contribuyentes. Las leyes fiscales gravan situaciones o hechos que existen o son producidos en la esfera económica de los particulares, por lo que el Fisco, en nuestro caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria,

⁴² MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F. *Op.cit.*, pp. 166, 167.



organismo desconcentrado de la misma Secretaría de Estado, dentro del ámbito federal y la Tesorería Local en el ámbito local de cada uno de los Estados de la Federación, tiene injerencia en dicha esfera, en tanto que grava y recauda los ingresos correspondientes al Estado por medio de las contribuciones a cargo de los particulares.

B) El hecho imponible debe estar definido en la norma legal.

Como ha quedado explicado, la obligación tributaria debe estar expresamente contenida en las leyes que para el efecto sean expedidas. De conformidad con el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta. Así pues, aun cuando existan hechos que den lugar a obligaciones para quienes en ellos intervienen, si las leyes fiscales no establecen expresamente que tales hechos generen obligaciones de carácter fiscal, no podrá actualizarse el supuesto hipotético legal en materia fiscal.

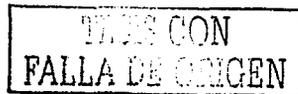
C) El hecho imponible sirve para dar origen a la obligación tributaria.

Esta característica queda más claramente explicada con las contribuciones de tipo instantáneo. Es decir, en cuanto se concreta en la realidad el hecho material que encuadra en el supuesto hipotético contenido en la norma legal, la consecuencia inmediata es la génesis de la obligación tributaria.

1.4.4.3. Clasificación del hecho imponible por el tiempo en que se agotan.

Hechos imponibles instantáneos.- Este tipo de hechos imponibles, se caracterizan porque la causación del impuesto coincide con la existencia del hecho material o situación jurídica que da lugar a la obligación tributaria. Así pues, el hecho imponible instantáneo se caracteriza por ser independiente de otras circunstancias y por tal motivo, por si mismo es suficiente para dar origen a la obligación tributaria. Sin embargo, es preciso hacer mención de lo expuesto por Giuliani Fonrouge, en el sentido de que "si este hecho imponible fuera repetido en el futuro, daría nacimiento a nuevas obligaciones, independientes de la obligación anterior."⁴³

⁴³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 424.



A manera de ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, la contribución se causa en el momento mismo de la enajenación del bien o la prestación del servicio. Esto es, en el primer supuesto, la contribución a pagar por el Impuesto al Valor Agregado se causa o nace, en el momento mismo de la adquisición del bien; en el segundo supuesto, se causa la contribución en el momento de la prestación del servicio.

Hechos imponibles periódicos (o de ejercicio).- En este supuesto, "los hechos imponibles se generan durante períodos fijos establecidos en la ley por el legislador, es decir, no se agotan en el momento mismo en que se actualiza el hecho material, sino que su temporalidad reviste una duración prolongada de tiempo."⁴⁴ Así en el Impuesto sobre la Renta, los supuestos que son gravados mediante este impuesto, se causan por ejercicios fiscales, mismos que de conformidad con el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, coincidirán con el año de calendario; esto es, los ejercicios fiscales en la legislación mexicana se contabilizan en períodos del día 1º de enero al día 31 de diciembre; por citar otro ejemplo, en el caso del impuesto predial, este debe enterarse por períodos bimestrales, Fernando Sáinz de Bujanda define a este tipo de contribuciones, también como "hechos duraderos".⁴⁵ Por su parte, Sergio de la Garza los menciona también como "hechos periódicos o permanentes".⁴⁶ Asimismo, Martín y Rodríguez, señalan que los hechos imponibles de ejercicio, son "aquellos que la norma legal describe mediante la reunión de un conjunto de sucesos o situaciones de hecho ocurridos en determinado período. Todos esos acontecimientos o situaciones de hecho, son englobados por la ley tributaria que los considera como un solo hecho imponible."⁴⁷

⁴⁴ CARRERA RAYA, Francisco José, *Manual de Derecho Financiero*, Tecnos, Vol. II, Madrid, 1994, p. 24.

⁴⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Op.cit.*, p. 296.

⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 548.

⁴⁷ MARTÍN, José María y RODRÍGUEZ USE, Guillermo F., *Op.cit.*, p. 173.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO II SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL

- 2.1. El sujeto activo de la obligación fiscal.
 - 2.1.1. La Federación.
 - 2.1.2. Los Estados.
 - 2.1.3. Los Municipios.
 - 2.1.4. Convenios de colaboración fiscal.
- 2.2. Sujeto pasivo de la obligación fiscal.
 - 2.2.1. Personas físicas.
 - 2.2.2. Personas morales.
 - 2.2.3. El responsable solidario.

2.1. EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

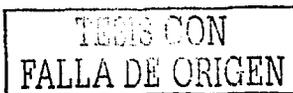
Como hemos expuesto en el capítulo anterior, la obligación tributaria se entiende como el vínculo jurídico que sujeta al sujeto pasivo al pago de las contribuciones previamente establecidas en la ley, destinadas a sufragar el gasto público del Estado.

En la relación tributaria, intervienen dos sujetos: la administración como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. Se denomina sujeto activo a la administración, porque tiene el derecho de exigir el pago de tributos o contribuciones.

En este sentido, apunta Giannini que, "como la relación impositiva tiene su base en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la relación solo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley confiere la expresa potestad, en tanto que pueden ser sujetos pasivos, todas las personas sometidas, de algún modo, a la repetida potestad."⁴⁸

En nuestro derecho fiscal, los sujetos activos son la Federación, los estados, el Distrito Federal y los municipios, de conformidad con lo que dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴⁸ GIANINI, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, Fernando Sáinz de Bujanda, tr., Editorial de derecho financiero, Madrid, 1951, p. 93.



¿Porqué son sujetos activos de la relación tributaria estas entidades? Porque tienen el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, con sus limitaciones constitucionales respectivas.

En decir de Sergio De La Garza, "generalmente, el sujeto activo de la obligación tributaria es designado explícitamente por el legislador. Sin embargo, también ocurre con frecuencia que la designación sea implícita. El sujeto activo será, entonces, el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible."⁴⁹

Continúa diciendo el autor en cita, "el Fisco es la concreción jurídico-económica del Estado".⁵⁰ Ahora bien, el Estado, a través de su poder Ejecutivo, realiza la función de recaudación y administración de los recursos tendientes a satisfacer el gasto público, es decir, todos aquellos ingresos derivados de la relación jurídico-tributaria.

Apunta Raúl Rodríguez Lobato: "De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a si mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115 fracción IV de la misma Constitución."⁵¹

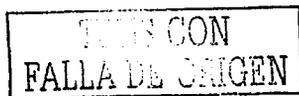
Esto es, las disposiciones constitucionales tan sólo otorgan facultades legislativas, en materia impositiva, a la Federación y a los Estados; éstos podrán, en su ámbito de competencia respectivo, establecer las cargas fiscales a cargo de los contribuyentes. Sin embargo, a reserva de abundar respecto de los municipios, en términos de lo dispuesto por el artículo 115 Constitucional, éstos solo tienen reservada la función de la recaudación de los impuestos que le hayan sido asignados por la legislatura estatal de la entidad federativa correspondiente.

Por su parte, el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo descentralizado de la Administración Pública Federal, en términos de lo que establece el artículo 5 de la Ley del Seguro Social publicada (vigente-a partir del 1º de enero de 1997)

⁴⁹ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.* p. 419.

⁵⁰ *Ibid.* p. 81.

⁵¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 134.



tiene encomendada la determinación, recaudación e incluso, tiene facultades para el cobro coactivo de los créditos fiscales por concepto de aportaciones de seguridad social, atribuciones expresamente atribuidas en el artículo 251 de la Ley del Seguro Social en comento.

Asimismo, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, organismo que cuenta también con personalidad jurídica y patrimonio propio, según lo dispuesto por la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en su artículo segundo. Dicho organismo tiene encomendada entre otras, la tarea de determinar en caso de incumplimiento, los créditos fiscales correspondientes. En lo que atañe a sus facultades de cobro, estas podrán ser realizadas por el mismo instituto o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sujetándose a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación (Artículo 30).

Apunta Emilio Margaín, "como excepción podemos señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para determinar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar pero sin el derecho de recaudarlos directamente."⁵²

2.1.1. LA FEDERACIÓN

En cuanto a su organización, los Estados Unidos Mexicanos cuentan con un sistema federal, en términos del artículo 40 Constitucional, de donde deriva la competencia en materia tributaria ante la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios. El artículo en comento preceptúa a la letra:

"TÍTULO SEGUNDO.

CAPÍTULO I. De la soberanía nacional y de la forma de gobierno.

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República 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 esta Ley Fundamental."

⁵² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 14a.ed., Porrúa, México, 1999. p. 227 (nota al pie de página.)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

De esta manera, los Estados se subordinan a la Federación, quien ejerce la soberanía nacional, constituyendo esta unión, la República Mexicana; sin embargo, los Estados conservan su libertad y soberanía en cuanto concierne a sus regímenes interiores, tema respecto del cual abundaremos en las páginas siguientes.

La facultad potestativa de la Federación se encuentra fundamentada en el artículo 73 fracción VII de la Constitución, que señala de manera expresa la facultad que posee el Congreso de la Unión para "imponer las contribuciones necesarias destinadas a cubrir el presupuesto".

El artículo 73 Constitucional, en su fracción XXIX señala las facultades impositivas en donde solamente la Federación tendrá la potestad tributaria en materia de contribuciones:

- 1° Sobre el comercio exterior;
- 2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; (petróleo y minería)
- 3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados en forma directa por la Federación;
- 5° Especiales sobre:
 - a) energía eléctrica;
 - b) producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) cerillos y fósforos;
 - e) aguamiel y productos de su fermentación;
 - f) explotación forestal, y
 - g) producción y consumo de cerveza.

Ahora bien, el último párrafo de esta fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, señala que, las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Asimismo, las legislaturas estatales fijarán el porcentaje correspondiente de participación a los municipios respecto del impuesto sobre energía eléctrica.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En lo que respecta al Poder Ejecutivo, el artículo 31 de Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, atribuye a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho de los siguientes asuntos:

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;
- 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 al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;
- 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 no 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 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;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

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 nomar 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;

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 Secretaría 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.

En palabras del Prof. Hugo Carrasco, el federalismo impositivo se entiende como "la forma de organización financiera en la que la facultad de tomar decisiones respecto a la prestación de los servicios públicos y a la obtención de los recursos para hacerlo se ejerce tanto a nivel nacional como subnacional, y su ejercicio se encamina primordialmente a satisfacer las preferencias de los residentes de cada una de las jurisdicciones interesadas. El federalismo también se entiende como el patrón de descentralización de la facultad de la facultad de determinar los servicios que cada nivel de gobierno debe prestar y la forma de financiarlos. El núcleo más central del federalismo fiscal está constituido por la idea de que la extensión del poder y las responsabilidades fiscales a los gobiernos locales es más benéfica que perjudicial para el bienestar de la sociedad."⁵³

A partir del 1º de julio de 1997, inició actividades el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

⁵³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de derecho fiscal*, Oxford, México, 1999, p. 258.

el cual, en términos del artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del día 1º de julio de 1997, tiene como objeto:

"La realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte de contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación."

El Servicio de Administración Tributaria, con arreglo a lo establecido por su Reglamento Interior, publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 22 de marzo de 2001, en el artículo 2º, se encuentra conformado por las siguientes unidades administrativas:

Presidencia.

Unidades Administrativas Centrales.

Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Administración Central del Servicio Fiscal de Carrera.

Administración Central de Planeación, Seguimiento, Evaluación e Innovación.

Administración Central de Capacitación Fiscal.

Administración General de Tecnología de la Información.

Administración Central de Atención a Usuarios.

Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones.

Administración Central de Operación Informática.

Administración Central de Infraestructura Informática.

Administración Central de Normatividad y Evaluación Informática.

Administración Central de Servicios Administrativos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- Administración General de Asistencia al Contribuyente.
- Administración Central de Atención al Contribuyente.
- Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva.
- Administración Central de Enlace Normativo y Difusión Interna.
- Administración Central de Operación, Desarrollo y Servicios.
- Administración Central de Sistemas de Calidad.
- Administración Central de Desarrollo Informático.
- Administración General de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central de Planeación y Evaluación de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central Jurídico Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes.
- Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y Sector Financiero.
- Administración Central de Fiscalización al Sector Gobierno.
- Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.
- Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos.
- Administración Central de Supervisión y Evaluación.
- Administración General de Recaudación.
- Administración Central de Operación Recaudatoria.
- Administración Central de Normatividad.
- Administración Central de Contabilidad de Ingresos.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Administración Central de Cobranza.
Administración Central de Sistemas.
Administración Central de Análisis Económico y Política Recaudatoria.
Administración Central de Planeación.
Administración Central de Supervisión y Evaluación.
Administración General de Auditoría Fiscal Federal.
Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "A".
Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional "B".
Administración Central de Planeación de la Fiscalización Nacional.
Administración Central de Programación y Sistemas de la Fiscalización Nacional.
Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización.
Administración Central de Programas Especiales.
Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora.
Administración Central de Comercio Exterior.
Administración General Jurídica.
Administración Central de Notificación y Cobranza.
Administración Central de lo Contencioso.
Administración Central de Operación.
Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos.
Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal.
Administración Central de Supervisión y Evaluación.
Administración General de Aduanas.
Administración Central de Regulación del Despacho Aduanero.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos.
- Administración Central de Investigación Aduanera.
- Administración Central de Contabilidad y Glosa.
- Administración Central de Planeación Aduanera.
- Administración Central de Informática.
- Administración Central de Visitaduría.
- Administración Central de Seguimiento y Evaluación Aduanera.
- Administración Central de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Administración Central de Fiscalización Aduanera.
- Administración General de Innovación y Calidad.
- Administración Central de Recursos Financieros.
- Administración Central de Recursos Humanos.
- Administración Central de Recursos Materiales y Servicios Generales.
- Administración Central de Apoyo Jurídico.
- Administración General de Evaluación.
- Administración Central de Revisión de Sistemas y Procedimientos.
- Administración Central de Análisis y Coordinación Institucional.
- Administración Central de Seguridad Interna.
- Administración General del Destino de Bienes de Comercio Exterior Propiedad del Fisco Federal.
- Administración Central Operativa.
- Administración Central de Destino de Bienes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Administración Central Jurídica y de Control.

Unidades Administrativas Regionales.

Administraciones Locales y Aduanas.

Administraciones Regionales de Evaluación.

2.1.2. LOS ESTADOS

El Constituyente de 1917, en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos determinó que las facultades que no están expresamente concedidas por la misma Constitución, a los funcionarios federales, se entiendan reservadas a los Estados

En este sentido, las fracciones IV, V, VI, y VII del artículo 117 Constitucional señalan los lineamientos a que deben sujetarse los Estados que conforman la República Mexicana en materia de contribuciones. El artículo en comento dispone a la letra:

“Artículo 117. Los estados no pueden, en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requieran inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía, y

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencia de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que éstas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”

Asimismo, el artículo 118 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que, sin consentimiento del Congreso de la Unión, los estados no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno en los puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones; tampoco podrán, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer

TIENE CON
FALLA DE ORIGEN

derechos de tonelaje, ni otro alguno en los puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, según lo establece la fracción V del artículo en cita.

Según Emilio Margáin, "las raíces del actual sistema de coordinación fiscal se encuentran en la doctrina, legislación y jurisprudencia argentina, ya que en este país surgió la tesis de que para un solo territorio debe de existir un solo impuesto y de que, para este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación y ésta otorgar participación a los Estados y Municipios."⁵⁴

Para finalizar, apunta Raúl Rodríguez Lobato, que en la actualidad, "existe una clara tendencia a federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estados de la recaudación fiscal, pero sin reformar la Constitución, sino conviniendo las entidades federativas en autolimitar su potestad tributaria, no gravando determinadas fuentes económicas, ya gravadas por la Federación, a cambio de lo cual obtienen una participación en la recaudación federal."⁵⁵

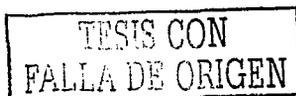
Como puede verse, la afirmación de que "las facultades que no están expresamente concedidas por la misma Constitución, a los funcionarios federales, se entiendan reservadas a los Estados", no puede hacerse de manera lisa y llana, puesto que, en algunos artículos de nuestra Carta Magna, como los numerales 117 y 118, se les prohíbe el ejercicio de algunas otras facultades, que también se especifican; y a veces se concede la misma facultad atributiva a la Federación y a los Estados, estableciéndose así una jurisdicción concurrente.

2.1.3. LOS MUNICIPIOS

Por lo que respecta al municipio, como ya se apuntó con anterioridad, dicha entidad carece de facultades legislativas, como se desprende del texto de la fracción II del artículo 115 Constitucional; de esta manera, su condición de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, se constriñe a una actividad recaudatoria, como lo establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 39 Sexta Parte, Página 41, que a continuación se transcribe:

⁵⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio., *Op.cit.*, p. 235.

⁵⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 139.



IMPUESTOS MUNICIPALES. NO LOS PUEDEN ESTABLECER LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MEXICO, SINO LA LEGISLACION LOCAL. Es

cierto que el artículo 115, de la Constitución General de la República concede autonomía a los municipios para administrar libremente su hacienda y que la misma se formará con las contribuciones que señalen las legislaturas locales; pero esta libertad no significa que los municipios puedan, a su arbitrio, establecer contribuciones, pues esto, según tal precepto constitucional, corresponde a dichas legislaturas y lo que se confiere a los municipios es la administración de su hacienda, en los términos que fijen las leyes ordinarias, que es un aspecto diferente al de establecer las contribuciones, aun cuando se recauden por su conducto, como lo dispone, además el artículo 147 de la Constitución Política del Estado de México; ni la ley de Hacienda Municipal faculta a los Ayuntamientos para fijar por sí mismos determinado impuesto, sino que corresponde a la Legislatura del Estado, conforme a lo dispuesto por el artículo 70, fracción XX, de la citada Constitución local, discutir y aprobar los presupuestos de ingresos municipales que formulan los ayuntamientos, así como decretar los ingresos que deben construir la Hacienda Municipal, según la fracción VI del repetido artículo 70, por lo que corresponde al Congreso Local establecer los impuestos que son suficientes para cubrir el presupuesto del Estado y fijar las leyes correspondientes a los impuestos para los efectos ya mencionados.

Las facultades del municipio se encuentran reguladas en el artículo 115 fracción IV Constitucional, mismo que dispone que los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor, como a continuación se señala:

"a) Las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados, y

c) Las contribuciones ó ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a las que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones."

ESTE CON
FALLA DE ORIGEN

En opinión de Rodríguez Lobato, "es pertinente destacar que tanto el Municipio como el Estado deben hacer una adecuada selección de sus fuentes tributarias, pues no siempre es recomendable que se establezca el pago de tributos por toda clase de obras o servicios que preste la administración"⁵⁶

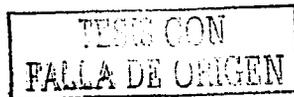
Para mayor exactitud se mencionarán los servicios que constitucionalmente debe tener bajo su cargo el municipio y cuyos ingresos percibidos por tal concepto tiene derecho a recibir. La fracción III del artículo 115 Constitucional aludido señala los siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito, e
- i) los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera."

Los municipios pueden prestar dichos servicios con el concurso de los estados, cuando así fuere necesario, además de que los municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, tienen la opción de celebrar convenios con el Estado para que éste, de manera directa o a través del organismo correspondiente, se haga cargo en forma *temporal* de algunos de ellos, o bien, de coordinarse y asociarse para la prestación o ejercicio más eficaz de los servicios públicos respectivos, entre el Estado y el municipio.

Citamos como ejemplo de lo anterior, el contenido del artículo primero de la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el ejercicio fiscal de 1999, publicada el día 30 de diciembre de 1998 en el Periódico Oficial del Estado de México, vigente a partir del día 1º de enero de 1999, que literalmente establecía:

⁵⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 141.



1. IMPUESTOS:

- 1.1 Predial
- 1.2. Sobre traslación de dominio y otras operaciones con bienes inmuebles.
- 1.3 Sobre fraccionamientos
- 1.4. Sobre anuncios publicitarios
- 1.5. Sobre diversiones, juegos y espectáculos públicos
- 1.6. Sobre servicios de hospedaje.

2. DERECHOS:

- 2.1. Agua potable y drenaje
- 2.2. Registro Civil
- 2.3. Obras Públicas
- 2.4 Certificaciones
- 2.5 Por servicios prestados en rastros municipales.
- 2.6 Corral de Concejo
- 2.7 Uso de vías y areas publicas para el ejercicio de actividades comerciales
- 2.8 Por servicios prestados en panteones municipales.
- 2.9. Estacionamientos en vía pública
- 2.10 Identificación de señales de sangre, tatuajes, elementos electromagnéticos y fierros para marcar ganado y magueyes.
- 2.11 Licencias para vender bebidas alcohólicas
- 2.12 Por servicios prestados a panteones particulares
- 2.13 Por servicios prestados a rastros particulares
- 2.14 Por servicios prestados a estacionamientos de servicio público
- 2.15 Por servicios de vigilancia prestados por autoridades de seguridad pública
- 2.16 Por servicios prestados por autoridades fiscales.
- 2.17 Por servicios de alumbrado público
- 2.18 Por la prestación de servicios de limpieza de lotes baldíos, recolección, traslado y disposición final de residuos sólidos industriales y comerciales.
- 2.19 Por servicios prestados por las autoridades de catastro.

3. APORTACIONES DE MEJORAS:

- 3.1. Las derivadas de la aplicación de la Ley de Aportaciones de Mejoras

4. PRODUCTOS

- 4.1 Por la venta o arrendamiento de bienes municipales
- 4.2 Derivados de bosques municipales
- 4.3 Utilidades, dividendos y rendimientos de inversiones de créditos, valores y bonos, y por acciones y participaciones en sociedades o empresas
- 4.4 Rendimientos o ingresos derivados de la actividad de organismos descentralizados y empresas de participación municipal, cuando por su naturaleza correspondan a actividades que no son propias de derecho público
- 4.5 Impresos y papel especial

TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

4.6 En general, todos aquellos ingresos que perciba la hacienda pública municipal, derivados de actividades que no son propias de derecho público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

5. APROVECHAMIENTOS

5.1. Multas

5.2 Recargos

5.3 Reintegros

5.4 Resarcimientos

5.5 Indemnizaciones por daños a bienes municipales

5.6 Subsidios, subvenciones donativos, herencias, legados y cesiones.

5.7 Rendimientos o ingresos derivados de organismos descentralizados, fideicomisos y empresas de participación municipal, cuando por su naturaleza correspondan a actividades propias de derecho público.

5.8 Otros que estén establecidos por las leyes respectivas.

6. INGRESOS MUNICIPALES DE LOS SISTEMAS NACIONALES DE COORDINACIÓN FISCAL Y ESTATAL DE COORDINACIÓN FISCAL:

6.1 Las participaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal federal y demás ordenamientos jurídicos federales aplicables, así como de los convenios, acuerdos o declaratorias que al efecto se celebren o realicen.

6.2. Los provenientes de los Fondos de Aportaciones Federales siguientes:

6.2.1. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social Municipal.

6.2.2 Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal.

6.3. Los derivados de la aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal del Estado de México, de la Ley de Hacienda del Estado de México y demás ordenamientos jurídicos aplicables, así como de los convenios, acuerdos o declaratorias que al efecto se celebren o realicen.

7. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

7.1. Los derivados de las operaciones de crédito en los términos que establece la Ley de Deuda Pública Municipal del Estado de México y otras leyes aplicables.

2.1.4. CONVENIOS DE COLABORACIÓN FISCAL.

Expedida el 22 de diciembre de 1978, la Ley de Coordinación Fiscal tiene por objeto "coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios, y 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 fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y

TIENE CON
FALLA DE ORIGEN

dar las bases de su organización y funcionamiento." (Artículo 1º de la Ley de Coordinación Fiscal)

Según el artículo 1º en comento, su tercer párrafo establece que "la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los estados que soliciten adherirse al sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley. Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen."

En el convenio de coordinación que celebren la Federación y los Estados participantes, deben especificarse los ingresos de que se trate, las facultades que se ejerzan, y las limitaciones de las mismas. El convenio debe ser aprobado por la legislatura estatal, igualmente para su terminación, debe contarse con la autorización de dicha legislatura.

Una vez celebrado, el convenio debe publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado de que se trata. Surte sus efectos al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. La Federación o el Estado pueden dar por terminado totalmente o parcialmente un convenio. La terminación también debe ser publicada y surte sus efectos conforme lo expuesto en términos del artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal. En los convenios se fijan los gastos de administración que deba recibir la Entidad por las actividades de administración fiscal que realice.

Abunda al respecto el Prof. Margáin Manautou:

"En la Exposición de Motivos de este ordenamiento (Ley de Coordinación Fiscal), el legislador reconoce que "la circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales, estatales y municipales determina que tanto el Congreso de la Unión, como las legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes. Cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de facultades impositivas de Federación y Estados". Y agrega: "debe reconocerse que la concurrencia impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV del artículo 31 de su texto, pero de ello no puede derivarse la conclusión de que el constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales. La conclusión correcta no puede ser otra que la que el Constituyente no juzgó necesario o conveniente separar las fuentes tributarias exclusivas de Federación, Estados o Municipios."

TESIS CON
FONTE DE ORIGEN

En los términos de esta ley, los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que les corresponda del Fondo General de Participaciones, deberán de dejar de gravar las materias establecidas en las leyes federales relativas a impuestos participables. El fondo estará formado con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación en un ejercicio y dicho fondo se adicionará con un 0.5% del que participarán las Entidades Federativas y los Municipios, cuando aquéllas se coordinen en materia de derechos.

Si alguna entidad no desea coordinarse, sólo tendrá derecho a participar en los impuestos que precisa el artículo 5º de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal. Se estima, vista la "voluntariedad" que cada Estado manifestó para coordinarse, que este nuevo sistema, con el que pretende resolverse el problema de la competencia impositiva entre la Federación y los Estados, constituye un grave golpe al "pacto federal" y hace perder a éstos la relativa independencia económica de la que hoy gozan y que puede empeorarse según los términos del convenio de coordinación que se celebre.⁵⁷

⁵⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op.cit.*, pp. 234 y 235.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.2. EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.2.1. Personas físicas

Es obligación constitucional de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, obligación establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto se constituye, en uno de los pilares legales en que descansa el Derecho Tributario Mexicano, y el precepto legal a que acuden los distintos ámbitos fiscales en nuestro país. El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, dispone a la letra, que "las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

En tanto que un sujeto es pasivo, adquiere tal carácter porque tiene por disposición Constitucional, la obligación de efectuar el pago de tributos a la administración con el objeto de sufragar el gasto público. Por lo anterior, la interrelación entre el Fisco y los sujetos pasivos obliga a éstos últimos al cumplimiento de las obligaciones de carácter fiscal; lo que ocurre en el momento en que se consuma el hecho imponible: la obligación (del sujeto pasivo) nace en el momento en que se produce aquella particular situación que la ley vincula al impuesto (hecho generador).

En este sentido, puntualiza el Prof. Margáin: "el sujeto pasivo tiene a su cargo una serie de obligaciones en favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes. La obligación tributaria solamente esta a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo."⁵⁸

Rodríguez Lobato define al sujeto pasivo como "la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."⁵⁹

Giuliani Fonrouge, por su parte, lo define diciendo que es "la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero responsable del cumplimiento de la obligación."

⁵⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, p. 267.

⁵⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 147.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En opinión de Emilio Margáin, "se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dió nacimiento; o por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo"⁶⁰

La norma fiscal necesariamente deberá consignar expresamente el o los sujetos obligados (sujetos pasivos) al cumplimiento de las obligaciones sustantivas o formales. El artículo 13 del anterior Código Fiscal de la Federación definía al sujeto pasivo como "la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal"

Sin embargo, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación vigente, omite la anterior definición, y solamente señala dos clases de responsabilidad atribuibles al sujeto pasivo:

- sujeto pasivo directo, como contribuyente al que dió origen al nacimiento de la obligación tributaria;
- sujeto pasivo por responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

Abunda al respecto Jarach, "si a priori, prescindiendo de las leyes positivas, nos preguntamos cuáles son los criterios que pueden ser elegidos para someter a los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito, no encontramos sino **tres grandes** categorías: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado; segundo, a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto; tercero, a los que poseen la capacidad de pagar o capacidad contributiva."⁶¹

⁶⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, p. 257.

⁶¹ JARACH, Dino, *Op.cit.*, p. 86.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Actualmente, en el ámbito fiscal de nuestro país, al sujeto pasivo de la relación tributaria se le suele denominar "contribuyente", seguramente en referencia a lo preceptuado por la Constitución en el artículo 31 fracción IV que establece a los mexicanos la obligación de contribuir; entonces, el mismo será un contribuyente de impuestos federales, estatales o municipales, según sea el caso. También recibe el nombre de causante, toda vez que despliega la conducta prevista en el ordenamiento fiscal, con que se causa el impuesto a pagar, en términos del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

Héctor Villegas, hace el siguiente pronunciamiento: "recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente, se trata de un deudor a título propio."⁶²

Respecto de los causantes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido en la tesis de jurisprudencia 27/93 emitida por la Segunda Sala, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Tomo 72, diciembre de 1993, página 25, el siguiente criterio:

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO.

Causante es la *persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito*. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

En conclusión, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, contribuyente o causante, es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada de la verificación del hecho imponible (hecho generador), en proporción a la capacidad contributiva que se manifiesta con la verificación del mismo.

Ahora bien, la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Común, pues no son aplicables

⁶² VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, 5a. ed., 1a. reimp., De Palma, Buenos Aires, 1994, p. 257.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

necesariamente los principios de la capacidad jurídica que se han elaborado. Por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, ya sea por causa natural o legal, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente válidos, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos.

En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal. "Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular en las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles."⁶³

Dino Jarach, en su obra "El hecho imponible", define a la capacidad contributiva como "la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa, al mismo tiempo, la existencia de una riqueza en posesión de una persona, o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye."⁶⁴

En palabras de Fernando Vicente-Arche, la capacidad contributiva es "la potencialidad para contribuir a la financiación de los gastos públicos referida al particular. Significa al mismo la existencia de una riqueza en manos de una persona o en movimiento entre varias personas, así como la graduación de la obligación tributaria en función de su extensión."⁶⁵

El principio de proporcionalidad, conforme al cual debe existir proporción entre la capacidad contributiva y lo que paga, no se determina por la relación que tenga el impuesto con un indicador de capacidad contributiva, sino a través del vínculo que se origina entre el objeto del tributo y la capacidad contributiva de quien realiza el hecho generador.

⁶³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 151.

⁶⁴ JARACH, DINO, *Op.cit.*, p. 87.

⁶⁵ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, *Op.cit.*, p. 502.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el Amparo en Revisión 1113/95 sostiene en la tesis XXXI/1996, consultable en el Semanario Judicial de la Federación Tomo III Marzo de 1996, página 437, el siguiente criterio:

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. 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 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 objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen 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 objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

En lo que respecta a la residencia de las personas físicas para efectos fiscales, según el artículo noveno del Código Fiscal de la Federación, serán consideradas residentes en territorio nacional:

a) las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por mas de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. Dicho acreditamiento se hará mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes (visa o documento de legal estancia)

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

Se presumen residentes en el territorio nacional las personas físicas de nacionalidad mexicana.

En tratándose del domicilio de las personas físicas, el artículo 10 del Código Tributario Federal establece los criterios que se ejercen para fijar su domicilio fiscal, a saber:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen actividades empresariales y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

2.2.2. Personas morales.

Las personas morales, son entidades conformadas por varias personas físicas, reconocidas por el derecho como una sola entidad, que se rigen por las leyes correspondientes, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

El artículo 25 del Código Civil, establece cuales entidades son reconocidas por el derecho como personas morales, a saber:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del mismo ordenamiento

Para efectos de residencia, se considerarán residentes en territorio nacional, las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, según lo dispuesto por el artículo noveno del Código Fiscal de la Federación. Igualmente, opera la presunción de residencia en territorio nacional, de las personas morales constituidas con arreglo a las leyes mexicanas.

Con referencia al domicilio de las personas morales, éste se regula conforme a lo dispuesto por la fracción II del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

TIENE CON
FALLA DE ORIGEN

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el que designen.

2.2.3. El responsable solidario.

Existe un tipo de sujeto pasivo de la relación tributaria, que por disposición legal se encuentra sujeto al cumplimiento de la obligación tributaria, no porque el hecho generador lo haya efectuado él, como sujeto pasivo directo, sino que su obligación emana de la circunstancia de tener, o haber tenido, alguna intervención o relación directa o indirecta en la ocurrencia del hecho generador; por tanto, la ley determina, invariablemente, en forma expresa al sujeto pasivo solidario, el cumplimiento de la obligación del pago de una deuda tributaria ajena.

Esta figura, la del doudor solidario o responsable solidario, como le llama el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, queda obligado por virtud de la disposición expresa que la ley consigna, esto es, por voluntad del legislador. En esta tesitura, la autoridad tributaria queda facultada para exigirle al igual que al deudor o causante principal del impuesto, el cobro total del débito fiscal. En este sentido, cito el siguiente pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a fojas 117 del Tomo 157-162 Primera Parte, del Semanario Judicial de la Federación:

DEUDOR SOLIDARIO, INTERES JURIDICO DEL, EN MATERIA FISCAL. La figura jurídica de deudor solidario tiene, como nota característica, en que por voluntad del legislador, la autoridad tributaria quede facultada para exigir, al igual que al deudor o causante principal del impuesto, el cobro total de débito fiscal, sin importar que el hecho generador del gravamen sea atribuible al sujeto pasivo principal, de suerte que este tipo de deudores "por deuda ajena" (según se les denomina en la doctrina jurídica), al quedar vinculados con la autoridad fiscal de asumir el carácter de obligados, así sea con la nota distintiva de solidarios y precisamente por encontrarse amenazados en su patrimonio, tiene la facultad de buscar la liberación de su adeudo y, consecuentemente, es manifiesto el interés jurídico que les asiste para acudir en demanda del amparo y protección de la Justicia Federal. Lo anterior, salvo los casos excepcionales en que la ley ordene requerir de pago primeramente al deudor principal.

TRIS CON
FALLA DE ORIGEN

Abunda Héctor Villegas, que "si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria) son interdependientes (en el sentido de que extinta la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro)."⁶⁶

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 26, enumera a aquellos que tendrán el carácter de responsable solidario, en los siguientes términos:

I. 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.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

⁶⁶ VILLEGAS, Héctor, *Op.cit.*, p. 259.



IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, en cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenamiento de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

TRABAJE CON
FALLA DE ORIGEN

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 64-A y 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Así pues, el deudor solidario, o responsable solidario se encuentra obligado desde el momento mismo en que el presupuesto de la responsabilidad previsto en el artículo 26 del Código Tributario Federal se actualiza, asegurando al Fisco, el pago del crédito fiscal y sus accesorios. De este modo, la figura del responsable solidario, multiplica todo por dos: en vez de existir un deudor, existen dos, aumentando así las posibilidades de cobro de la autoridad fiscal."

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO III EL CRÉDITO FISCAL

- 3.1. Elementos del tributo.
 - 3.1.1. Sujeto.
 - 3.1.2. Objeto.
 - 3.1.3. Base.
 - 3.1.3.1. Base imponible.
 - 3.1.3.2. Base liquidable.
 - 3.1.4. Tasa.
 - 3.1.5. Tarifa.
- 3.2. El crédito fiscal.
 - 3.2.1. Concepto de crédito fiscal.
- 3.3. Determinación del crédito fiscal.
 - 3.3.1. Concepto de autodeterminación.
 - 3.3.2. Requisitos de la determinación.
 - 3.3.3. Determinación con base cierta.
 - 3.3.4. Determinación con base presunta o presuntiva.
- 3.4. Liquidación de la obligación tributaria.
- 3.5. Época de pago del crédito fiscal.
- 3.6. Exigibilidad del crédito fiscal.
 - 3.6.1. ¿Cómo se hace exigible un crédito fiscal?

3.1. ELEMENTOS DEL TRIBUTO

De conformidad con el artículo 5º del Código Tributario Federal, las disposiciones que establezcan cargas a los particulares, a saber: **sujeto, objeto, base, y la tasa o tarifa**, deben estar estrictamente consignados en la ley, de manera que no quede al arbitrio de la autoridad fiscal la aplicación de dichos elementos para determinar las contribuciones a cargo de los particulares, así como fijar infracciones, sanciones y sus accesorios, siendo dichas disposiciones, de aplicación estricta al verificar la situación jurídica del contribuyente.

Ahora bien, los elementos que dan lugar a la determinación de las contribuciones así como de sus accesorios, se encuentran expresamente consignados en ley, en estricto acatamiento a las garantías de seguridad jurídica y legalidad. De este modo, su determinación no pueden dejarse al arbitrio de la autoridad, de conformidad con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que establece que la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

TEMAS CON
FALLA DE ORIGEN

En concordancia con lo anterior, se encuentra el siguiente pronunciamiento del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 199-204 Primera Parte, Página 58:

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA, CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se constriñan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos.

3.1.1. SUJETO.

Como ha quedado expuesto en el capítulo anterior, serán sujetos pasivos, las personas físicas o morales a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación tributaria, y en este caso, el pago o entero de la contribución correspondiente y sus accesorios en su caso. De esta manera, se encuentran sujetos al entero o pago de las contribuciones, el contribuyente o causante de manera directa, o en su caso, los responsables solidarios de forma indirecta a quien la ley impone la carga tributaria, o el pago del impuesto derivado de la realización del hecho imponible, en proporción a la capacidad contributiva que dicho acto manifieste.

Sin embargo, no sólo las personas físicas y morales de derecho privado pueden ser sujetos pasivos; también las personas morales de derecho público. Al respecto señala Sergio de la Garza:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"El Código Fiscal de la Federación en 1981 reconoce expresamente como contribuyente a la Federación, cuando disponen que ésta "queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

"La Ley del Impuesto al Valor Agregado (artículo 3o) dispone que la Federación, los municipios, y los Estados deberán, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones de derecho público.

"Por último, la Ley Aduanera, 1981 dispone que la Federación, el Distrito Federal, los Estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada, y sociedades cooperativas deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos. (artículo 36)⁶⁷

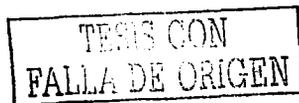
Por otro lado, el sujeto activo lo constituyen, como hemos presentado con anterioridad, la Federación, los Estados y los municipios, haciendo hincapié en el hecho de que estos últimos, solo disponen de facultades de carácter legislativo, quedando solamente facultados en materia de recaudación de contribuciones.

El sujeto pasivo de las contribuciones se encuentra definido por las personas físicas o morales a quienes la ley les otorga el carácter de sujetos pasivos, siendo ellos quienes se encuentran sujetos al pago del impuesto, derechos, aprovechamientos, multas, actualizaciones o recargos. En numerosas ocasiones, el sujeto pasivo se encuentra señalado en articulado inicial de la ley que regule el impuesto correspondiente, como lo es en el artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo Primero de la Ley del Impuesto al Activo, así como el artículo Primero de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Valga para aclarar lo dicho, el contenido del Artículo Primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a continuación transcribimos:

ARTÍCULO 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente

⁶⁷ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 492.



en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Por último, el responsable solidario o deudor solidario, se encuentra obligado en los términos del artículo 26 del Código Tributario Federal, obligación que se actualiza a través de las retenciones que el responsable solidario se encuentra constreñido a efectuar, así como mediante los pagos provisionales que éste debe efectuar por cuenta del contribuyente, y en su caso, por los síndicos y/o liquidadores que deban pagarse a cargo de la sociedad en liquidación o en quiebra.

3.1.2. OBJETO

Sáinz de Bujanda enmarca al objeto del impuesto de la siguiente manera: "el hecho imponible se identifica, en la definición legal, con el presupuesto cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"⁶⁸

Manifiesta Sergio de la Garza, que el objeto del impuesto "está constituido por la descripción objetiva del hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan. Es el aspecto básico del hecho imponible al cual los demás aspectos se refieren y condicionan, "la manifestación de la realidad económica sometida a la imposición: la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios."⁶⁹

Según Rodríguez Lobato, "podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible."⁷⁰

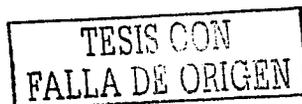
El propio Sáinz de Bujanda, citado por Sergio de la Garza, precisa los supuestos previsibles más importantes del elemento objetivo del hecho imponible, enlistando los siguientes:

1

⁶⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *El nacimiento de la obligación tributaria*, p. 314

⁶⁹ DE LA GARZA, Sergio, *Ob. cit.* p. 421

⁷⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 112.



1º Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias y transformado consiguiente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;

2º Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en "hecho" imponible por obra de la ley tributaria;

3º El estado, situación o cualidad de la persona;

4º La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica, y

5º La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.⁷¹

De esta manera, el objeto del impuesto será el presupuesto jurídico, el hecho imponible gravado por la ley, de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo, tratándose del impuesto predial, el objeto de dicho impuesto se encuentra constituido por la propiedad de bienes inmuebles; en el caso del impuesto al valor agregado, el consumo de bienes o servicios; etc.

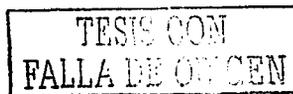
Concluyendo, el hecho imponible se actualiza a través del objeto del tributo que ha sido considerado por el legislador, como indicador o factor constitutivo de la capacidad contributiva al actualizarse el hecho generador. Así pues, en el Impuesto sobre la Renta, este impuesto grava la riqueza obtenida, o los factores que ayuden a suponer en su caso, la capacidad contributiva del sujeto para determinar el impuesto a pagar o enterar que resulte su cargo.

3.1.3. Base

3.1.3.1. Base imponible

La base imponible se encuentra íntimamente ligada al hecho generador, toda vez que éste último es manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo. La base imponible expresa la capacidad económica concreta demostrada al verificarse el presupuesto de hecho del tributo. Para ello es necesario que la base guarde congruencia y estrecha relación con el hecho, definiéndose por la ley de manera que sea efectivamente medición de éste, y no la expresión de otra magnitud diferente que alteraría la estructura y el diseño del sistema tributario, al

⁷¹ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 422.



imponerse la prestación sobre conceptos distintos a los seleccionados como hechos imponibles.

Así pues, la base imponible es elemento de cuantificación del tributo, constituyendo así el primer eslabón lógico y jurídico en el proceso de liquidación, en tanto que persigue obtener una cuantía en función de datos y hechos concretos realizados por el sujeto pasivo. De esta manera, la base se constituye en la cuantía sobre la que se determina un impuesto a cargo de un sujeto.

A este respecto señala Sergio de la Garza "El hecho imponible, como presupuesto, tiene un aspecto cuantitativo. El hecho generador debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. La base imponible o parámetro esta insita en el hecho generador. Forma parte interior del hecho imponible. Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material del presupuesto, medida de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro atributo de tamaño o magnitud mensurables del propio aspecto material del presupuesto."⁷²

En opinión de Hugo Carrasco, "se entiende como base del impuesto, la cuantía sobre la que se determina éste a cargo de un sujeto, por ejemplo, el monto de la renta percibida, número de kilos producidos, etc."⁷³

En opinión de Jacinto Faya Viesca, señala que la base imponible es "la traducción cuantitativa de valuación en dinero del objeto del impuesto."⁷⁴

En todo tipo de tributo cuando se realiza el hecho imponible nace la obligación tributaria. Apunta Ferreiro Lapatz, que "en los tributos fijos la Ley indica además la cantidad a pagar. En los tributos variables ésta se fija en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota tributaria. (...) Se define a la base imponible como "la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como, determinante de la capacidad tributaria relativa. La base imponible no se identifica, por tanto, con el hecho imponible, pero es la medida o dimensión de uno de sus elementos, puede definirse como la medida del hecho imponible que sirve para determinar la capacidad tributaria relativa. La

⁷² DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 431.

⁷³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op.cit.*, p. 53.

⁷⁴ FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, 2a. ed., Porrúa, México, 1986, p. 139.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, valor de los bienes transmitidos o poseídos), unidades de peso kilos producidos), volumen, longitud, etc. De esta forma se pueden clasificar las bases imponibles en dos categorías fundamentales: bases imponibles expresadas en dinero y bases imponibles no expresadas en dinero."⁷⁵

Nuestra legislación utiliza el término base, así como base gravable de manera indistinta. El Código Fiscal de la Federación hace mención en su artículo 5º a la base como elemento de la norma que establece carga a los particulares, en cuanto que otros ordenamientos legales, por ejemplo, los artículos 14, 26, 88, 89, 109, 114, 115, 116, 119, 121, 127, 154, 168, 169, 192, 216, entre otros, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En lo que respecta a la Ley Aduanera, la base se encuentra contemplada en los artículos 5, 15, 25, 32, 36, 43, 56, 64 al 89, 119, 137, y 144, entre otros.

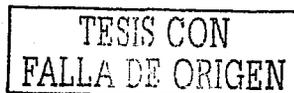
De esta manera, la base gravable se constituye inicialmente, por todos aquellos elementos cuantitativos, (generalmente expresados en dinero, o en mercancías en los casos que versen sobre comercio exterior) resultado de la verificación del hecho imponible objeto del impuesto (hecho generador) a la que habrán de aplicarse las deducciones autorizadas por la ley para determinar el impuesto resultante a cargo del sujeto pasivo.

3.1.3.2. Base liquidable

Una vez determinada la base gravable y antes de proceder a la aplicación del tipo de gravamen es necesario, en ciertos casos, efectuar en ella las reducciones (deducciones) marcadas o permitidas por la Ley; al practicar estas reducciones sobre la base imponible, el resultado será la base liquidable; esto es, la base sobre la que será calculado el importe del impuesto o cuota a pagar.

De esta manera, la base liquidable queda entendida como la cuantificación resultante de aplicar las reducciones establecidas por la ley a la base imponible.

⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, 2a. ed., Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1975, pp. 443, 444.



Sirva como ejemplo, el procedimiento a seguir para determinar la base liquidable en el Impuesto sobre la Renta, según se desprende del contenido del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

BASE GRAVABLE (Cuenta de utilidad fiscal neta CUFIN)

- DEDUCCIONES AUTORIZADAS

BASE LIQUIDABLE

3.1.4. TASA

La tasa se compone por la suma de los elementos de cuantificación que expresan la capacidad económica medida por la base que se reserva el ente público, y de cuya aplicación sobre ella se obtendrá el importe a enterar por concepto de contribución. En cuanto a las clases de tasas, la primera distinción atiende a cómo se encuentre expresada la base imponible, ya que si ésta se encuentra fijada en magnitudes no monetarias, se aplicarán tasas o cuotas consistentes en cantidades de dinero por unidad de base imponible (litros, por ejemplo) mientras que a las bases imponibles monetarias se aplicarán tasas expresadas en porcentajes, denominándose también alícuotas.

Dicho de otra manera, la tasa es el porcentaje determinado por la ley, aplicable a la base gravable para determinar el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Por ejemplo, señala el primer párrafo del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta lo siguiente: "Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%".

Esto es, dichos porcentajes pueden variar de acuerdo a los diversos supuestos que la ley correspondiente establezca. Así pues, el resultante de la aplicación de la tasa varía proporcionalmente a la base, afectando en consecuencia, el impuesto determinado a cargo.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.1.5. TARIFA

Carrasco Iriarte expone como tarifa a la "lista de unidades y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría"⁷⁶

Por su parte, Sergio de la Garza indica que "mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo. La noción de tarifa es una noción compleja, porque (...) los elementos de la tarifa pueden variar en función de los componentes de la materia imponible y de la calidad del contribuyente, y concluye que el conjunto de tipo, deducciones, incrementos o decrementos constituye la tarifa, o forma del cálculo del impuesto."⁷⁷

Contrario a la tasa, la tarifa es una determinación fija, establecida por la autoridad contenida en un listado que señala las tarifas o importes a pagar en el que se numeran los supuestos regulados y la tarifa aplicable a ellos.

Sirva como ejemplo de lo dicho, lo señalado por el párrafo segundo del artículo 26-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2001, (en los términos que dispone el artículo noveno transitorio del decreto publicado el 31 de diciembre de 1999 en el Diario Oficial de la Federación) que señala lo siguiente:

"Artículo 26-B. (...) El impuesto se calculará mensualmente aplicando al número de litros producidos, envasados o importados la cuota por litro vigente en el mes en que se realice la producción, envasamiento o importación, de conformidad con la siguiente:

TABLA

PRODUCTO	CUOTA POR LITRO
Aguardiente abocado o reposado Aguardiente standard (blanco u oro) Charanda Licor de hierbas regionales	3.87

⁷⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op.cit.*, p. 505.

⁷⁷ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 434.



Aguardiente añejo	
Habanero	
Rompoppe	7.48
Aguardiente con sabor	
Cocteles	
Licores y cremas de hasta 20% Alc.Vol.	
Parras	8.89
Bacanora	
Comiteco	
Lechuguilla o raicilla	
Mezcal	
Sotol	12.73
Anís	
Ginebra	
Vodka	13.68
Ron	
Tequila joven o blanco	16.93
Brandy	20.36
Amaretto	
Licor de café o cacao	
Licores y cremas de mas de 20% Alc.Vol.	
Tequila reposado o añejo	20.66
Ron Añejo	24.53
Brandy Reserva	26.56
Ron con sabor	
Ron reserva	38.67
Tequila joven o blanco 100% Agave	
Tequila reposado 100% Agave	39.50
Brandy solera	43.78
Cremas base whisky	
Whisky o whiskey, borbón o bourbon,	
Tennessee "Standard"	57.57
Calvados	
Tequila añejo 100% Agave	100.71
Cognac V.S.	
Whisky o whiskey, Borbón o bourbon,	
Tennessee "de Luxe"	121.76
Cognac V.S.O.P.	204.91
Cognac X.O.	772.47
Otros	793.31

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

A manera de ejemplo respecto de los elementos del impuesto, transcribimos la tesis 1a. LXXXVIII/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Octubre de 2001, página 360:

RENTA. EL ARTÍCULO 159-B DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, CONTIENE TODOS LOS ELEMENTOS PARA EL CÁLCULO DEL TRIBUTO. De lo dispuesto en el texto de la norma citada, se aprecia que en ella se encuentran claramente determinados los elementos esenciales del tributo, pues el **objeto** del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos en general; los **sujetos** son las personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación o cualquier otra figura jurídica creada o constituida de acuerdo al derecho extranjero, ubicados en una jurisdicción de baja imposición fiscal; la **base** es la totalidad de los ingresos percibidos, sin deducción alguna; y la **tasa** es del 40% sobre dichos ingresos. Consecuentemente, no es necesario que para el cálculo del impuesto previsto en dicho precepto deba recurrirse o relacionarse con los elementos contenidos en otros preceptos de la propia ley, porque por sí solo, es suficiente para determinar el crédito fiscal.

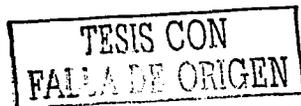
3.2. EL CRÉDITO FISCAL

3.2.1. Concepto de crédito fiscal

Según el Diccionario de la Real Academia Española, la palabra crédito, viene del lat. *creditum*, y significa el "derecho que uno tiene a recibir de otro alguna cosa, por lo común, dinero".⁷⁸ En el área del derecho fiscal, siendo ésta una rama de Derecho Público, en tanto que regula la actividad del Estado frente a los particulares, el crédito fiscal se concibe en tales términos, como el derecho que tiene el Fisco a recibir el tributo pecuniario que le es debido, y en caso de incumplimiento, hacerlo exigible a través de los procedimientos correspondientes.

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, no da ninguna definición conceptual de lo que debe entenderse en estricto sentido por crédito fiscal, sin embargo, señala que "*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*

⁷⁸ Diccionario de la Real Academia Española, p. 376.



públicos o de los particulares así como a aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

La obligación tributaria nace en el momento en que se efectúa el hecho jurídico que de acuerdo con la ley da lugar a su nacimiento, es decir, en el momento en que se realiza el hecho generador. Sin embargo, aun cuando no existe definición en estricto sentido del crédito fiscal, en tanto no se cuantifique en cantidad líquida la contribución correspondiente o deuda tributaria que el contribuyente deba enterar al Fisco, o al menos, se sienten las bases para su liquidación o pago, no puede hablarse de crédito fiscal.

Según Carrasco, el crédito fiscal, "significa lo que se debe a una persona, y, desde que algo se adeuda a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar. Es la obligación tributaria en sentido estricto, determinada en cantidad líquida."⁷⁹

En nuestra modesta opinión, la definición anterior podría causar cierto grado de confusión ó imprecisión toda vez que se circunscribe la procedencia del crédito fiscal de manera genérica, a "una Tesorería". Consideramos que el crédito fiscal o adeudo, pertenece a la administración pública, ya sea federal o local, como representante del Estado y encargado de la función recaudatoria destinada a sufragar el gasto público. En nuestro sistema tributario, ésta facultad recaudatoria se encuentra delegada, a nivel federal, al Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; a nivel local, en el Distrito Federal, dicha función se encuentra encomendada a la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal en términos del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal.

Por lo anterior, consideramos necesaria la precisión mencionada a efecto de evitar que inexactamente se llegue a considerar que los créditos fiscales que determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no tendrían tal connotación o bien, que las aportaciones de seguridad social, enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, no tienen el carácter de créditos fiscales.

Dicho lo anterior, la verificación del hecho generador previsto en la ley, si bien da nacimiento a la obligación tributaria, no origina *ipso iure* el nacimiento de un crédito fiscal a favor de la Administración Pública, ya que para dicha determinación es menester la realización de una serie de actos tendientes al cálculo en

⁷⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op.cit.*, p. 137.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

numerario de la cantidad debida, que integran el procedimiento de imposición. De esta manera, el nacimiento del crédito fiscal tendrá lugar cuando la autoridad fiscal cuente con el derecho a exigir el pago de la contribución debida, o bien, emita la determinación para tales efectos cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien, los actos administrativos complementarios derivados de la obligación tributaria tendientes al origen del crédito fiscal deben estar contenidos en la ley, en el caso que nos ocupa, en el Código Fiscal de la Federación. Señala al respecto el Dr. Reyes Vera:

“La determinación de la obligación tributaria en todo caso, es un procedimiento sui generis, en donde se vinculan estrechamente tanto acto o hecho imponible como la disposición abstracta de la ley.

La determinación de la obligación tributaria, crédito tributario o adeudo fiscal contiene varios actos administrativos que los sujetos (activo y pasivo) de la obligación deben realizar conjunta o separadamente, a fin de concluir el procedimiento previsto en la ley, sin que por ello ese procedimiento no deba estar obligadamente contenido en una ley formal y material. Dichos actos versan sobre los siguientes aspectos:

- 1) A verificar si el contribuyente estaba o no, sometido a la Ley tributaria material (si se realizó el hecho imponible)
- 2) A constatar si, en caso afirmativo, cumplió con lo que la ley le demandaba.
- 3) A comprobar si, en casi afirmativo, la aplicación de la ley por el contribuyente fue la correcta
- 4) Tanto para el caso de cumplimiento parcial como para el caso de incumplimiento, a concretar cual es la prestación debida por el contribuyente.”⁸⁰

Siguiendo con el ejemplo utilizado para ejemplificar los conceptos de base gravable y base liquidable, tratándose del Impuesto sobre la Renta, una vez aplicada la tasa del 32% sobre la base liquidable, el crédito fiscal queda determinado de la siguiente manera:

⁸⁰ REYES VERA, Ramón. *Naturaleza jurídica del ilícito tributario*. En la Revista Nuevo Consultorio Fiscal. No. 263. Coeditada por la Facultad de Contaduría y Administración y Editorial Sayros. 2^a Quincena del mes de julio de 2002. México. pp. 15, 16.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INGRESOS BRUTOS (Base gravable)

- DEDUCCIONES AUTORIZADAS

BASE LIQUIDABLE

v

Pendiente por amortización de ejercicios anteriores

Sobre la cual se aplicará la tasa del 32 % establecida por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

IMPUESTO RESULTANTE A CARGO

Esto es, es hasta después de que ha sido calculado el importe de la contribución a cargo del contribuyente o bien, después de que la autoridad fiscal ha determinado en cantidad líquida y exigible la cantidad a cargo del sujeto pasivo, que puede hablarse de la existencia de una deuda tributaria por parte del sujeto pasivo y un derecho de crédito a cargo de la autoridad fiscal, y por tanto, es hasta dicho momento que puede hablarse de CRÉDITO FISCAL.

3.3. DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º señala que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, aun cuando le sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

De acuerdo con lo anterior, se desprende que, por regla general, son los contribuyentes quienes deben determinar, conforme a la ley, las contribuciones resultantes a su cargo. La legislación fiscal mexicana, atribuye por regla general al contribuyente, la aplicación de los métodos establecidos por la ley, para la

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

determinación de los créditos fiscales a su cargo, según se desprende de la lectura del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.

Señala el artículo 6º a la letra:

"ARTÍCULO 6º. Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. 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 de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.
- III. (Derogada)

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de crédito fiscal deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la maquina registradora. ..."

Existen algunas excepciones, en las que se requiere la actuación de la autoridad fiscal, para fijar en cantidad líquida y determinada, la cantidad a pagar por concepto del impuesto de que se trate, por ejemplo, respecto de las facultades de comprobación previstas en los artículos 33, 41, 41-A, 42, 42-A, 44, 46, 48, entre otros del Código Fiscal de la Federación, supuestos en los que abundaré mas adelante.

Tratándose de visitas domiciliarias, el Código Fiscal de la Federación señala, en sus artículos 42 y 48 las disposiciones relativas a las visitas domiciliarias. Según se desprende de la lectura de los artículos 46-A, 48 y 50 del Código, las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

autoridades fiscales deberán concluir la visita dentro del plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, y asimismo, determinar el crédito fiscal a cargo en un plazo.

Dispone el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que dicho plazo de seis meses, podrá ampliarse por dos períodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión y en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la citada visita o revisión.

Transcribimos a continuación el contenido de los párrafos primero, cuarto y quinto del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, esto es, algunas de las disposiciones relativas a los lineamientos a seguir en aquellos casos en los que las facultades soliciten informes, datos o documentos para el ejercicio de sus facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria:

"ARTÍCULO 50.- Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código. (...)

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate."

Como puede verse, la ley establece la obligación a cargo de la autoridad fiscal, de emitir resolución que finque, en su caso, el monto del crédito fiscal resultante a pagar por el sujeto pasivo, sin que dicha determinación se encuentre al arbitrio

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

discrecional de la autoridad, la cual debe fincar o determinar el crédito resultante en cantidad líquida debidamente fundada y motivada en términos de lo previsto por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

De este modo, por regla general en la legislación mexicana, son los contribuyentes quienes deben determinar las contribuciones que resulten a su cargo, de conformidad con los métodos establecidos. Sin embargo, la autoridad fiscal también puede efectuar dicha determinación, en los casos en los que se ejerciten las facultades de comprobación previstas por el Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, durante la orden y práctica de las visitas domiciliarias, sin que éstas facultades de comprobación puedan ejercitarse de manera discrecional y arbitraria, ya que éstas facultades también se encuentran previstas y reguladas por el Código Tributario Federal y la legislación aplicable en los casos de comercio exterior.

3.3.1. Concepto de determinación.

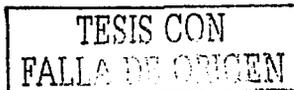
Para Sergio de la Garza, la determinación es un "acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o a varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley".⁸¹

Según Giuliani Fonrouge, la determinación es la "operación posterior mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación."⁸²

Continúa el autor argentino en cita diciendo que "la determinación consiste en 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

⁸¹ DE LA GARZA, Sergio. *Op.cit.*, p. 556.

⁸² GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op.cit.*, p. 451.



configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación."⁸³

Raúl Rodríguez Lobato define a la determinación como "la constatación de la realización del hecho imponible y la precisión de la deuda en cantidad líquida."⁸⁴

Ahora bien, la doctrina expuesta por Giuliani Fonrouge⁸⁵, distingue tres procedimientos aplicables para la determinación de los créditos fiscales:

- a) el que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (llamada autodeterminación) (*Artículos 31, 32, 33 fracción III del Código Fiscal de la Federación*)
- b) el efectuado *motu proprio* por la administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio.
- c) La determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta. (*Artículos 41, 41A, 42, 42A, 48, 51 del Código Fiscal de la Federación*)

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, "éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero."⁸⁶

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de la determinación, existen dos teorías, a saber:

- a) La teoría de los efectos declarativos de la declaración, según la cual, la obligación nace con el presupuesto del tributo, de modo tal que la determinación tiene simple efecto declarativo; es decir que reconoce nacidos deuda y crédito de impuesto en el momento en que se produce el hecho imponible, limitando la función del acto de liquidación a DECLARAR la existencia y el monto de la obligación;

⁸³ *Ibid.* p. 453.

⁸⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Op.cit.*, Pág- 121.

⁸⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op.cit.*, p. 462.

⁸⁶ DE LA GARZA, Sergio. *Op.cit.*, p. 564.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

b) La teoría de los efectos constitutivos de la declaración, respecto de la cual, se convierte al acto administrativo de liquidación en el hecho generador de la obligación tributaria. El argumento fundamental en que se apoya esta última tesis lo constituye el hecho de la no exigibilidad de la obligación tributaria con anterioridad al momento de la liquidación.

En este sentido, apunta Giuliani Fonrouge que, "la doctrina germánica se manifiesta a favor del efecto declarativo del acto de determinación, partiendo del principio de que la deuda impositiva nace al producirse la circunstancia de hecho que, según la ley, da lugar al impuesto agregando que carece de importancia al respecto, que el impuesto sea materia de determinación, y en qué momento ni cuándo deba ser satisfecho. Los autores franceses conciben la determinación como acto administrativo, pero no creador de derechos o situaciones jurídicas, sino como aplicación a la persona del estatuto establecido por la ley impositiva, haciéndolo ejecutivo, pero, desde luego, sin considerarlo una simple formalidad procesal."⁸⁷

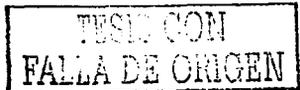
Continúa el autor en cita, "el acto de determinación, que no debe ineludiblemente omanar de la administración (puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco), tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por ley (presupuesto material), en su proyección general prevista por ley (presupuesto material), en su proyecto sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante la aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o quantum de la deuda. Es la única solución acorde con la naturaleza ex lege de la obligación tributaria. "El deudor o el responsable al formular la *declaración impositiva* (o al sellar un documento) o la administración al efectuar una *determinación de oficio*, no crean nada, ni perfeccionan obligación alguna; simplemente reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley"⁸⁸

Por su parte, Sergio de la Garza hace las siguientes precisiones:

"De lo anterior resulta evidente que nuestro Código Fiscal de la Federación distingue entre nacimiento y ejecución de los créditos fiscales y que tratándose de obligaciones tributarias que requieran determinación por parte de la autoridad administrativa las hizo inexigibles antes de la liquidación, a plazo de su pago hasta 15 días después de que se haya hecho la notificación, por lo que (...) no pueden

⁸⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Op.cit.*, p. 454.

⁸⁸ *Ibid.* p. 461.



ser pagadas antes de la liquidación, aun en el supuesto de que el propio deudor quisiera hacerlo, ya que está sujeta a una condición y a un plazo esto es, a que la autoridad haga la determinación (condición) y a que una vez notificada transcurra el plazo de 15 días de la fecha en que haya surtido sus efectos.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios, y suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de veinte días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados devienen exigibles por la autoridad tributaria.⁸⁹

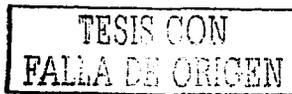
De lo anterior, se desprende que la determinación del crédito fiscal puede ser realizada, como hemos señalado con anterioridad por el propio contribuyente, por ejemplo, tratándose del Impuesto sobre la Renta, es el propio sujeto pasivo quien realiza los cálculos establecidos en la ley, para determinar el crédito fiscal que deba enterarse o pagarse mediante declaración presentada ante la autoridad recaudatoria ó la institución bancaria correspondiente. Este procedimiento es conocido como autodeterminación.

Sin embargo, en los casos previstos por el Código Fiscal de la Federación, en los que sea la autoridad fiscal quien deba determinar el crédito fiscal a cargo del contribuyente, en el ejercicio de sus facultades de comprobación ya sea por visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o requerimientos de información a terceros, queda el contribuyente obligado únicamente a aportar a la autoridad los documentos, informes, contabilidad y todos aquellos datos e informes que le sean requeridos.

3.3.2 Requisitos de la determinación.

En el acto de determinación, en los casos en los que corre a cargo de la autoridad fiscal su realización, ésta debe cumplir con requisitos legales, como lo son: autenticar la existencia del hecho generador del crédito fiscal, precisar el período o ejercicio fiscal al que corresponde; especificar al sujeto pasivo de la obligación (si es por adeudo propio o por responsabilidad solidaria); señalar la base sobre la que se determina la obligación a pagar (si es base cierta, o base estimativa) y aplicar los parámetros establecidos en ley, a fin de determinar el monto total de la obligación a pagar.

⁸⁹ DE LA GARZA, Sergio. *Op.cit.*, p. 560



El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos de aquellos actos administrativos que deban notificarse a los particulares, como es el caso de la determinación de un crédito fiscal. De esta manera dichas resoluciones deberán tener POR LO MENOS, los siguiente requisitos:

- I. Constar por escrito;
- II. Señalar la autoridad que lo emite;
- III. Estar fundado o motivado y expresa la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre o nombres de las personas a quienes vaya dirigido.

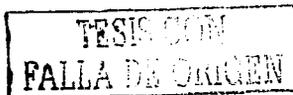
De esta manera, dentro del ámbito del derecho fiscal, la determinación surte efectos como lo son el determinar en cantidad fija el monto de la obligación fiscal y sus accesorios. En caso de que no se realice el pago del crédito fiscal determinado, dentro de los plazos legales, se iniciara el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para efectuar el cobro correspondiente, tomando como base dicha determinación y el importe histórico del crédito fiscal que se haya fijado.

En tanto que el acto de determinación se constituya en una resolución favorable al particular, ésta no podrá ser revocada por la autoridad, sino mediante juicio seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación, según lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, el Código Fiscal de la Federación, establece dos mecanismos para efectuar la determinación de un crédito fiscal: la que se realiza sobre una base cierta, y la que se realiza tomando como base una estimación aproximada.

3.3.3 Determinación con base cierta

Establecida por el artículo 51 y 52 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad cuenta con todo tipo de elementos para comprobar la existencia de hechos generadores y llevar a cabo la determinación de las obligaciones que han resultado omitidas a cargo del contribuyente, puesto que en términos del artículo 42, 46 y 48 del Código Fiscal de la Federación, dispondrá de facultades para requerir del contribuyente, o de terceros, la documentación relacionada con las obligaciones omitidas por parte del contribuyente revisado; es decir, el fisco tiene a su alcance los elementos relacionados con la hipótesis de incidencia y el hecho generador para determinar el o los créditos fiscales que resulten a su cargo.



Este método de determinación del crédito fiscal, con base cierta, ha sido llamado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como "de comprobación directa", toda vez que "se lleva a efecto en el momento de la presentación de la declaración del causante"⁹⁰.

Al respecto, apunta Giuliani Fonrouge, que "hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Los elementos informativos pueden haberle llegado por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información); o bien, por acción directa de la administración (investigación y fiscalización) y, por supuesto, deben permitir la apreciación "directa y cierta" de la materia imponible; de lo contrario, la determinación sería presuntiva."⁹¹

3.3.4. Determinación con base presunta o presuntiva.

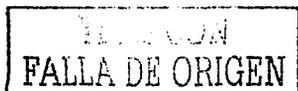
Este método de determinación se aplica, tomando en cuenta pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar con base en dichas presunciones, la capacidad contributiva del contribuyente. Ahora bien, toda vez que dicha determinación no se basa en documentación directa, sino en indicios o presunciones, conforme a la apreciación de estos mismo, es que recibe su nombre.

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación establece a la letra en su primer párrafo:

"Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar **presuntivamente** la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

⁹⁰ *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Tomo XCI, Poder Judicial de la Federación, p. 483.

⁹¹ GIULIANI FONROUGE, *Op.cit.*, p. 467.



ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier comprobación hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que se venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
- II. No presente los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por mas del 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe excede del 3% del costo de los inventarios.
- IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control lde los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- V. No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
- VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones
La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar."

Señala Sergio de la Garza que la determinación presunta ó estimativa, "existe cuando se la administración tributaria (caso el mas frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del Impuesto sobre la Renta sobre actividades empresariales), la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley. (...) La determinación con base estimativa, resulta cuando la Administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta" y no habiendo "base presunta" establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y "los medios de investigación económica" llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.⁹²

Al respecto, en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo III, Marzo de 1996, pág. 922 el Tercer Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL. EL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO PARA TAL EFECTO EN EL ARTICULO 58 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO ES FACULTAD DISCRECIONAL DE LAS AUTORIDADES FISCALES. Si bien es verdad que es una facultad discrecional de las autoridades fiscales determinar presuntivamente la utilidad fiscal cuando se actualice alguna de las hipótesis del artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, también lo es que dicha facultad discrecional se limita a la determinación presuntiva y no a seguir el procedimiento establecido en el artículo 58 del mismo ordenamiento, esto es, la facultad discrecional se limita a que las autoridades fiscales pueden o no proceder a determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal, sin que pueda entenderse que esa facultad se extiende a la de seguir el procedimiento establecido en el mencionado numeral, por lo que si las autoridades deciden determinar la utilidad fiscal tienen que hacerlo conforme al referido procedimiento.

La determinación presuntiva o estimativa, debe ceñirse al procedimiento y valoración señalada en los artículos 56 al 62 del Código Fiscal de la Federación, para el cálculo de los ingresos de los contribuyentes y sus actividades, a efecto de no dejarle en estado de indefensión omitiendo señalar el procedimiento seguido para la determinación de las contribuciones a su cargo.

3.4 LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Ahora bien, uno de los requisitos lógicos que se precisan para constreñir al contribuyente ó responsable solidario del pago de la obligación tributaria, es que esta obligación se encuentre DETERMINADA EN CANTIDAD LIQUIDA, pues es indispensable que se conozca el importe económico de dicha obligación. Una vez determinada la obligación de conformidad con cualquiera de los métodos

⁹² DE LA GARZA, Sergio. *Op.cit.*, p. 562.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

anteriormente expuestos, en cantidad líquida la autoridad esta en posibilidades reales de efectuar el cobro del crédito fiscal resultante.

Domingo Vicente-Arche, en este sentido apunta:

"Liquidar un tributo es, en sentido estricto ajustar la cifra, fijar la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible. (...) La liquidación en sentido amplio, comprende no sólo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello; en los tributos fijos se reduce a la determinación del hecho imponible realizado y a señalar cual es la cuota establecida por la ley."⁹³

Señala este mismo autor: "Luego de producirse el hecho imponible y antes de que se realice el hecho imponible, y antes de que se realice la liquidación, la obligación tributaria ha nacido, pero no es exigible. El acto de liquidación, por consiguiente, constituye la regla general en los ordenamientos tributarios, lo cual no implica que no existan tributos para cuyo nacimiento no se requiere esa operación administrativa. La administración financiera no procede a la liquidación guiada por su arbitrio, sino de acuerdo con sus explícitas disposiciones legales que determinan y configuran su actuación en todos sus extremos."⁹⁴

En nuestra legislación, los términos determinación y liquidación suelen usarse con frecuencia como sinónimos, toda vez que ambos términos describen el acto que precisa en cantidad líquida y determinada el crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.

3.5 ÉPOCA DE PAGO DEL CRÉDITO FISCAL.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación debidamente cuantificada; por tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley. El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, señala que "las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse

⁹³ VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, *Op.cit.*, pp. 508,509.

⁹⁴ *Ibid*, pp. 527-528.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica..."

El pago debe hacerse dentro del plazo que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos como un requerimiento impersonal dirigido a todos los contribuyentes para que dentro de cierto plazo hagan los pagos.

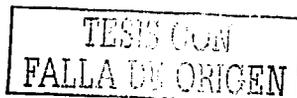
Como ejemplo, se encuentran los supuestos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 10 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismos que a continuación transcribimos:

Ley del Impuesto al Valor Agregado. "Artículo 5, penúltimo párrafo.- Las personas morales pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio, salvo que se trate de sociedades que tengan el carácter de controladoras en los términos del párrafo noveno del artículo 57-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio. Las personas físicas pagarán el impuesto del ejercicio mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas dentro del período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente al cierre del ejercicio. Los contribuyentes deberán proporcionar la información que de este impuesto se les solicite, en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta."

Ley del Impuesto sobre la Renta. "Artículo 10.- (...) El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal." (...)

3.6 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Los créditos fiscales una vez que han sido liquidados, son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra dicho plazo para su pago, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por la autoridad fiscal. Los artículos 6 y 145 del Código Fiscal de la Federación, señalan que, por un lado, *"las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas"*, y *"las autoridades*



fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos... dentro de los plazos señalados por la ley".

En opinión de Sáinz de Bujanda, "la exigibilidad consiste en que el ente público – titular del crédito impositivo- este legalmente facultado para compeler al sujeto deudor del tributo al pago de la prestación"⁹⁵

Según Rodríguez Lobato, la exigibilidad es "la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun 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. En el código de 1966 el artículo 19 establecía que la falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución"⁹⁶.

Cuando la obligación ya cuenta con la cualidad de la exigibilidad, es decir, cuando se trata de una obligación exigible, el acreedor tiene la facultad de exigir al deudor el cumplimiento de su deber primario, esto es, el deber de realizar la prestación consistente en un dar.

De esta manera, la exigibilidad se traduce en la facultad que tiene la autoridad para requerir al contribuyente omiso del pago de las contribuciones, facultades éstas que gozan del poder económico-coactivo en caso de omisión a los requerimientos emitidos, o por el incumplimiento de la conducta a realizar por parte del sujeto pasivo.

⁹⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *El nacimiento de la obligación tributaria*, p. 322.

⁹⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, pp. 127-128

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así pues, lo dicho queda ejemplificado, de la siguiente manera:

Causación	Epoca de pago	Vencimiento del plazo para el pago	Exigibilidad de crédito a cargo
EJERCICIO DEL 1o. DE ENERO AL DIC. 31 DE 2002	ENE-MAR DE 2003	MARZO 31 DE 2003	A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 2003

3.6.1. ¿Cómo se hace exigible un crédito fiscal?

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel señala que, "una vez vencido el plazo establecido en el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación la deuda tributaria se hace exigible y la hacienda pública podrá requerir el pago de la deuda tributaria al responsable tributario a través del procedimiento administrativo de ejecución. El requerimiento de pago se hace acompañar de un apercibimiento de que de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal. De esta manera, el requerimiento de pago es un acto condicionante para la hacienda pública, pues si ésta pretende hacer efectiva la deuda tributaria sobre el responsable solidario, deberá requerirle a éste el pago de dicha deuda."⁹⁷

Una vez determinada la obligación tributaria en cantidad líquida, constituida ya en crédito fiscal, debe pagarse en el plazo establecido por las disposiciones aplicables. Una vez transcurrido el lapso para el pago, que puede realizarse por parte del contribuyente o responsable solidario, el crédito se hace exigible para la autoridad fiscal, la cual procederá conforme a lo establecido por los artículos 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación al cobro de dichos créditos mediante el procedimiento administrativo de ejecución para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, en términos de lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece una excepción en su fracción IV, respecto del crédito fiscal o los créditos fiscales que, aun cuando no se hayan tomado exigibles, haya sido determinado por el contribuyente o por la

⁹⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal*, Primera edición, Porrúa, México, 2000, p. 153.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Así, el procedimiento administrativo de ejecución inicia con el Mandamiento de Ejecución debidamente notificado al deudor, apercibiéndole que en caso de incumplimiento se procederá a embargar bienes suficientes para cubrir el adeudo requerido.

En el caso de personas morales o "negociaciones" (como les llama el Código Fiscal de la Federación), la autoridad fiscal incluso tiene facultades para nombrar un interventor, hasta con facultades de administración que este en aptitudes de retirar diariamente un porcentaje determinado del 10% de las entradas en efectivo y entregar dicho importe a la oficina fiscal recaudadora correspondiente a diario o a medida que se efectúe la recaudación, según reza el contenido del artículo 165 del Código Tributario Federal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO IV FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

- 4.1. Pago
 - 4.1.1. Pago liso y llano
 - 4.1.2. Pago en garantía
 - 4.1.3. Pago en parcialidades
 - 4.1.4. Pago bajo protesta
 - 4.1.5. Pago provisional
 - 4.1.6. Pago extemporáneo
- 4.2. Dación en pago
- 4.3. Compensación
- 4.4. Cancelación
- 4.5. Condonación
- 4.6. Caducidad

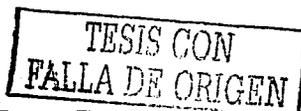
La palabra extinción, según señala Germán Escobar, "proviene de la voz latina *"extinguere"*, que significa hacer que cesen, se acaben o desaparezcan ciertas cosas. En otras palabras, acabar de raíz o del todo alguna cosa."⁹⁸

Como hemos señalado con anterioridad, el crédito fiscal constituye la cuantificación en cantidad líquida del impuesto correspondiente o contribución debida que el contribuyente debe enterar al Fisco; es decir, es la cuantificación de la obligación tributaria. En este sentido, la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar, y en su caso, satisface la prestación pecuniaria correspondiente. Asimismo, la obligación tributaria puede extinguirse cuando la ley extingue o autoriza a declarar extingida dicha obligación.

Apunta el Dr. Alvarado Esquivel que, "cuando el contribuyente cumple con la obligación tributaria, ésta queda extinguida, quedando en consecuencia liberado de dicha obligación en particular. Al ocurrir este cumplimiento, la obligación del responsable tributario, accesoria y con finalidad de aseguramiento de la obligación principal, quedará igualmente extinguida, en virtud con la máxima que reza 'la obligación principal, extingue a las accesorias'".⁹⁹

⁹⁸ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán, *Principios de derecho fiscal*, OGS Editores, México, s/a, p. 203.

⁹⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op.cit.*, p. 156.



Existen diversos modos de poner fin a esta obligación fiscal; de forma más común, el pago de las contribuciones correspondientes; también surten efectos extintivos las figuras de la dación en pago, la compensación, la cancelación, la condonación, la caducidad y la prescripción.

Si bien estas instituciones encuentran su origen en el derecho civil y guardan cierta analogía con su naturaleza en el derecho tributario, cabe hacer ciertas precisiones, toda vez que las relaciones de derecho privado son fundamentalmente, establecidas sobre la base del principio de autonomía de la voluntad. Por su parte, la materia tributaria, regula las relaciones de derecho público, las cuales se fundamentan en el poder de imperio del Estado.

Por otro lado, señalan Eusebio González y Ernesto Lejeune, "no sólo son mayores los mecanismos de garantía de que dispone el acreedor público con relación a las que ostenta el acreedor privado, sino que enfrentados ambos créditos frente a un mismo deudor, son manifiestas las preferencias que a modo de prioridades, la Ley reconoce al primero en relación a el segundo, lo que es síntoma del distinto valor que se adjudica al interés protegido por una y otra obligación, dato que no puede dejar de influir en la otología de ambas obligaciones y por tanto, en las conclusiones que se sostengan sobre ambas."¹⁰⁰

De este modo, las siguientes líneas tienen como fin el estudio de la naturaleza y características de las instituciones extintivas de la obligación fiscal, a saber: el pago, la compensación, la cancelación, la condonación, la caducidad y la prescripción, de la cual hablaremos con detalle en el capítulo siguiente.

4.1. PAGO

Según lo mencionado en el capítulo anterior, la contribución a cargo del contribuyente puede ser pagada de conformidad con la autodeterminación que el mismo o en su caso, el responsable solidario realice respecto de las contribuciones que resulten a su cargo, o como resultado de la determinación que realice la autoridad fiscal a cargo del sujeto pasivo. Esto presupone, como hemos señalado con anterioridad, la determinación previa del crédito en tanto que establece el monto resultante a enterarse al Fisco.

¹⁰⁰ GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1997, p. 282.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A este respecto, son válidos de manera general, los principios esenciales del pago señalados por el artículo 2062 del Código Civil, que dispone que el pago consiste en la entrega de la cosa o cantidad debida. En tratándose de la materia tributaria, este principio observa algunas características particulares, inherentes a las especificaciones que se detallarán en este apartado.

A este respecto cabe señalar la precisión que realiza Sergio de la Garza:

"Para el Código Civil, "pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida", en tratándose de las obligaciones de dar y "la prestación del servicio que se hubiere prometido", para las obligaciones de hacer (Artículo 2062). Lo anterior presupone la existencia de un crédito por una suma líquida y exigible, es decir, la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces la determinación le corresponde al propio deudor tributario; en otras ocasiones, es la autoridad fiscal la que debe hacer tal determinación en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste, a su vez, es un prerrequisito para la realización del pago."¹⁰¹

El Código Fiscal de la Federación, aún cuando no contiene un Título o Capítulo expresamente dedicado a enunciar y regular las formas de extinción de los créditos fiscales, advierte dichas disposiciones regulatorias del pago contenidas, a manera de ejemplo, en los artículos 6, 12, 14, 20, 21, 22, 23, 26A, 29C, 31, 32, 32A, 36 Bis, 39, 41, 41A, 56, 57, 66, 69A, 70, 70A, 73, 75, 76, 81, 84A, 86C, 87, 89, 102, 105 y demás relativos.

De las disposiciones correspondientes, se desprenden las siguientes disposiciones de manera general.

1. Las contribuciones se causan y deben pagarse en moneda de curso legal de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, son aceptados como medios de pago, en términos del párrafo séptimo, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.

En términos del artículo 8º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en los casos en los que el contribuyente emita cheques para realizar el pago de impuestos así como de otras contribuciones mediante

¹⁰¹ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 595.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

declaración, solamente podrá realizarse mediante cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por el mismo.

El cheque emitido para pagar las contribuciones y sus accesorios, deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su Tesorería u órgano equivalente y, en el caso de aportaciones de seguridad social recaudadas por un organismo descentralizado, a favor del propio organismo.

2. El pago se acredita con el documento en el que conste la declaración, la liquidación, la retención o la recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad, o con los timbres, marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos, en materia de comercio exterior, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 6º penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, y 140, 144, 177 y 186 entre otros, de la Ley de Comercio Exterior

Ahora bien, cabe puntualizar que según lo dispuesto por el capítulo 2.14 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2002, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de mayo de 2002, los pagos realizados mediante la tarjeta tributaria o vía internet, quedarán debidamente acreditados con el sello digital emitido por la autoridad fiscal correspondiente, como se detalla en los párrafos siguientes.

3. El contribuyente debe realizar el pago del monto resultante en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio. En México, las instituciones bancarias tienen autorización para recibir los pagos por concepto de tributos, cuyo importe en numerario es entregado por la institución bancaria a la autoridad fiscal.
4. De conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002, las contribuciones deberán pagarse a partir de las declaraciones correspondientes al mes de julio de 2002 y subsecuentes, a través de transferencias electrónicas, entendiéndose 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.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Estas transferencias podrán efectuarse mediante pago en Internet o por ventanilla bancaria utilizando la "tarjeta tributaria" en los siguientes términos:

"Personas morales

Por ejemplo: las sociedades mercantiles; las asociaciones o sociedades civiles; las sociedades cooperativas, incluyendo las que no tengan fines lucrativos, y los organismos descentralizados. Asimismo, cualquier entidad de los poderes Ejecutivo, Legislativo o Judicial, ya sea federal o local, están obligadas a presentar sus declaraciones o pagos provisionales vía internet mediante la página de los bancos autorizados o la página del SAT, según el tipo de declaración de que se trate.

Personas físicas.

Las personas físicas, dependiendo del monto de sus ingresos, deberán presentar sus pagos o declaraciones por Internet o bien con la Tarjeta Tributaria, de acuerdo con lo siguiente:

Por Internet, en la página de los bancos, o por la página del SAT, según el tipo de declaración, en los siguientes casos:

- Si realiza actividades empresariales (comerciales, industriales, de transporte, agrícolas, ganaderas, pesqueras) y en el año anterior tuvo ingresos mayores a \$1'000,000.00, sin incluir los de sueldos y salarios.
- Si realiza actividades diferentes de las empresariales, por ejemplo, arrendamiento de inmuebles, prestación de servicios profesionales, etc., siempre que sus ingresos en el año anterior hayan sido mayores a \$300,000.00, sin incluir los de sueldos y salarios.
- Si inicia actividades y estima que en el año sus ingresos serán superiores a \$1'000,000.00 para actividades empresariales o a \$300,000.00, en los demás casos.

Con la Tarjeta Tributaria, en los bancos o en los Módulos de Asistencia al Contribuyente, según el tipo de declaración, en los siguientes casos:

- Si realiza actividades empresariales (comerciales, industriales, de autotransporte, agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras) y el año anterior tuvo ingresos hasta de \$1'000,000.00, sin incluir sueldos y salarios.
- Si es arrendador de bienes inmuebles y el año anterior tuvo ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir sueldos y salarios.
- Si presta servicios profesionales tales como los de abogados, contadores, médicos, etc., y en el año anterior tuvo ingresos hasta de \$300,000.00, sin incluir sueldos y salarios.

**TEMAS CON
FALLA DE ORIGEN**

- Si está iniciando actividades y estima que en el año sus ingresos no rebasarán \$1'000,000.00 en el caso de actividades empresariales, o \$300,000.00 en los demás casos.
- Si tributa en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, sin importar el monto de ingresos.
- Si es arrendador de inmuebles exclusivamente para casa habitación, sin importar el monto de ingresos.
- Si obtiene ingresos por ganancia cambiaria o intereses no provenientes de instituciones bancarias residentes en el país, sin importar el monto.
- Si realiza actividades de pesca, agricultura, silvicultura, ganadería, y optó por efectuar sus declaraciones de manera semestral de acuerdo con la Resolución de Facilidades Administrativas para estos sectores, vigente para el 2002.

Cómo y dónde pagar.

Para que usted pueda efectuar sus pagos por medios electrónicos vía Internet a través de la página del banco, deberá tener una cuenta bancaria que le permita el acceso a los servicios que ofrece cualquiera de los bancos autorizados por el SAT para recibir su pago, mismos que le proporcionarán la cuenta electrónica junto con la clave de acceso a su página.

Pasos que debe seguir para realizar su pago a través de instituciones bancarias:

- Deberá calcular las cantidades a pagar para cada una de las obligaciones, así como la actualización y accesorios, en su caso, o saldos a favor.
- Desde su oficina, casa, café Internet, o bien acudiendo a las salas de Internet ubicadas en los Módulos de Asistencia al Contribuyente del SAT, accese a Internet y posteriormente a la página del banco que controla su cuenta bancaria con la que pagará los impuestos.
- Una vez en la página, seguirá los pasos hasta ubicarse en el servicio de pago de contribuciones.
- Proporcione la clave de acceso e información requerida por la institución bancaria autorizada, y proceda al llenado de las aplicaciones electrónicas con lo siguiente:
 - Datos de identificación
 - El concepto del impuesto por obligación
 - Período de pago y ejercicio
 - Tipo de pago

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- Impuesto a pagar o saldo a favor, y en su caso, recargos y actualización
- En su caso, compensaciones, estímulos, crédito al salario o certificados aplicados.
- Monto a pagar
- Tratándose de declaraciones complementarias o de corrección fiscal, adicionalmente se señalará el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.
- Una vez que ha capturado la información correspondiente en la aplicación electrónica, el banco la procesa y realiza la afectación de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación (transferencia de fondos).
- Por último, el banco le transmitirá por la misma vía el recibo electrónico bancario de pago de sus contribuciones, el cual contendrá sus datos, fecha, número de operación, total pagado y el sello digital, recibo que se sugiere imprimir para conservarlo como comprobante de pago.

Pago mediante certificados especiales

En el caso de que usted hubiese pagado impuestos mediante la aplicación de certificados especiales emitidos por la Tesorería de la Federación, debe acudir, a más tardar al día siguiente del envío de la declaración, a la Administración de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, para tramitar la amortización parcial o total del certificado.

Procedimiento ante el Servicio de Administración Tributaria

Tratándose de declaraciones que deben presentarse vía Internet a través de la página del Servicio de Administración Tributaria, el procedimiento es el siguiente:

- Accese a la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria desde su oficina, casa, café Internet, o bien desde las salas de Internet que se encuentran a su disposición en los Módulos de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria.
- Una vez en la página del Servicio de Administración Tributaria, seleccione el sitio de Declaraciones Electrónicas por Internet (información estadística y de corrección de datos).
- Genere la clave de identificación electrónica confidencial para efectos de la presentación de declaraciones por esta vía. Si lo desea, puede también solicitar la generación de esta clave en los Módulos de Asistencia al Contribuyente, presentando original y copia de su identificación. Cabe mencionar que los contribuyentes que ya cuenten con su certificado digital

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

de inscripción para el Servicio de Presentación Electrónica de Declaraciones o para el Sistema de Presentación del Dictamen por Internet, podrán utilizar la misma clave.

- Capture, en la aplicación electrónica correspondiente, los datos que a continuación se señalan:
- Identificación del contribuyente
- Concepto del impuesto por obligación
- Período que se declara
- Ejercicio
- Tipo de declaración
- Motivo(s) por el (los) que no existe impuesto a pagar ni saldo a favor. Tratándose de declaración complementaria por pago indebido, deberá indicar además el monto pagado en la declaración anterior y la fecha de la misma.

- Por último, el Servicio de Administración Tributaria le enviará por la misma vía el acuse de recibo, el cual debe contener el sello digital generado por dicha institución; se sugiere que lo imprima para que le sirva como comprobante del envío de sus declaraciones.

Es importante aclarar que los medios de identificación automatizados que generen las instituciones bancarias y los desarrollos informáticos del Servicio de Administración Tributaria, sustituyen a la firma autógrafa y producen los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, y tienen el mismo valor probatorio.

Fechas de pago

Recuerde que a partir del mes de agosto, sus pagos provisionales o definitivos por concepto del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios e impuesto sustitutivo de crédito al salario, incluyendo retenciones, deberá presentarlos vía Internet. El plazo para realizar dichos pagos vence a más tardar el día 17 del mes siguiente al mes o período al que corresponda el pago.

No obstante lo anterior, también puede optar por efectuar sus pagos a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico del RFC, de acuerdo con lo siguiente:

**YESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Sexto dígito numérico del
Registro Federal de
Contribuyentes

1 y 2
3 y 4
5 y 6
7 y 8
9 y 0

Fecha límite de pago

Día 17 más un día hábil
Día 17 más dos días hábiles
Día 17 más tres días hábiles
Día 17 más cuatro días hábiles
Día 17 más cinco días hábiles

Usted no podrá ejercer la opción si se encuentra en los siguientes casos:

- Obligados a dictaminar sus estados financieros.
- Controladoras y controladas.
- La Federación, estados de la República, el Distrito Federal, organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación, partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, casas de cambio, instituciones para el depósito de valores, de seguros y de fianzas, sociedades mutualistas que no operen con terceros.
- Personas morales en cualquiera de los siguientes supuestos:
Ingresos acumulables superiores a 2,221 millones, 410 mil 400 pesos.
Valor al activo superior a \$52'690,000.00
Suma de impuestos (ISR, IVA, IMPAC y IEPS) declarados en el ejercicio anterior superiores a \$26'345,000.00. (Revisar actualización y referencia).

Si optó por enviar vía Internet su pago correspondiente al mes de mayo, deberá presentar, entre el 18 y el 30 de junio de 2002, en su caso:

- La declaración en la que por alguna de las obligaciones a declarar no exista impuesto a pagar ni saldo a favor, por la obligación de que se trate (información estadística), o
- Las complementarias que tengan por objeto corregir errores relativos al RFC, nombre, denominación o razón social, periodo de pago (corrección de datos), vía Internet a través de la página del Servicio de Administración Tributaria.¹⁰²

Ahora bien, cabe puntualizar que los pagos referidos corresponden a las declaraciones de pagos mensuales, provisionales o definitivos, del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios (hoy derogado) o impuesto sustitutivo de crédito al salario, incluyendo las

¹⁰² Servicio de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.mx>. Derechos reservados, México, 2002.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

declaraciones complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, incluyendo retenciones.

Asimismo, los pagos realizados vía Internet mediante los programas registrados por la institución bancaria elegida por el contribuyente para tal efecto, respecto de las contribuciones debidas por el contribuyente o responsable solidario, no se tendrán por concluidos y satisfactoriamente realizados en tanto no sea recibido el sello digital al término de la transacción.

Ahora bien, existen diversas modalidades de pago reguladas en el Código Fiscal de la Federación, mismos que a continuación serán explicados de manera particular.

4.1.1. Pago liso y llano.

Esta clase de pago es efectuado por el contribuyente o en su caso, por el responsable solidario sin objeción o reserva de ninguna naturaleza. Esto es, el contribuyente realiza el pago de la contribución debida, resultante de la determinación del crédito fiscal o en el caso de los impuestos instantáneos, de la mera realización del hecho generador.

4.1.2. Pago en garantía.

Mediante este tipo de pago, el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, inicialmente de manera temporal, para que en el caso de coincidir en definitiva con la situación prevista y gravada por la ley, esto es, en el caso de que resulte efectivamente un adeudo fiscal a su cargo, en cuyo caso el pago inicialmente dado en garantía, se convertirá en un pago definitivo.

Señala Mayolo Sánchez Hernández que el pago en garantía "es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley. Un ejemplo sobre el particular, se observa en la legislación aduanera, al establecer que debe garantizarse el pago de los impuestos de exportación que se causarán,

TELEFON
FALLA DE ORIGEN

en el caso de no regresar al extranjero aquellas mercancías introducidas al país con el carácter de importación temporal¹⁰³

Al respecto, apunta Rodríguez Lobato que las importaciones temporales, "no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede asegurar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y lo correcto es decir depósito en garantía."¹⁰⁴

De lo anterior se desprende que el pago en garantía resulta procedente siempre y cuando el supuesto de hecho respecto del cual se efectuó el pago a cargo del contribuyente o responsable solidario, coincida con la situación prevista por el ordenamiento legal y en consecuencia, se convierta en un pago definitivo. En caso contrario, el pago efectuado deviene en un pago de lo indebido y podrá solicitarse su devolución en las condiciones y términos previstos por la ley tributaria.

4.1.3. Pago en parcialidades

Este tipo de facilidades de pago, tiene como objetivo el asegurar el ingreso de los tributos al Fisco, de las cantidades a cargo de los contribuyentes, otorgando a las autoridades fiscales la potestad de autorizar, previa solicitud del contribuyente y en los casos que lo consideren conveniente, el pago de un crédito fiscal de manera diferida (a pagarse en una fecha distinta a la establecida) o en parcialidades (en varias exhibiciones).

El pago de un crédito fiscal en parcialidades, es una opción o facilidad que otorgan las autoridades fiscales a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones enterando, no la cantidad adeudada en una sola exhibición, sino mediante autorización previa de la autoridad fiscal, estableciendo cantidades determinadas a pagar en fechas periódicas. Este tipo de pago se encuentra regulado en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 59 de su Reglamento, mismos que se transcriben en su parte conducente:

"Artículo 66 del Código Fiscal de la Federación. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o

¹⁰³ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*. 2a. ed., Cárdenas Editores, 1988, México, p. 251.

¹⁰⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 167.



en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses de conformidad con lo siguiente:

I. La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

...

La actualización que corresponda al período mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A del Código.

El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial a que se refiere el primer párrafo de esta fracción. El saldo que resulte conforme a este párrafo se expresará en Unidades de Inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

...

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá en los formatos de pago que entregará al contribuyente en forma semestral, los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión. Al momento del pago, los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

En caso de que el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubiera establecido para el crédito, se reducirá en un 10% para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo o en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.

Lo dispuesto en los párrafos octavo, noveno y décimo de esta fracción no será aplicable a los adeudos fiscales que las autoridad fiscal hayan determinado o determinen mediante resolución que hubiera sido notificada al contribuyente.

...

II. Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos, en los términos de este Código y de su Reglamento.

...

III. Quedará revocada la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades cuando:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

FINES CON
FALLA DE ORIGEN

b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el procedimiento administrativo de ejecución. (..."

"Artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Para los efectos de la autorización del pago a plazos a que se refiere el artículo 66 del Código, la solicitud deberá presentarse ante la autoridad administradora correspondiente, acompañando a dicha solicitud, cuando se trate de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita.

Cuando el contribuyente solicite autorización en los términos de este artículo, en tanto se resuelve su solicitud deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintaseisavos partes, considerando inclusive los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del código hasta la fecha en que se resuelve la solicitud respectiva; cuando dicha solicitud sea para cubrir parcialidades menores a treinta y seis meses, los pagos que deberá hacer mensualmente el contribuyente se efectuarán en proporción a lo solicitado. A más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que se presentó la solicitud respectiva, deberá efectuarse el pago de la primera parcialidad.

Cuando el contribuyente deje de pagar o pague fuera del plazo cualquiera de las parcialidades a que se refiere el párrafo anterior, se considerará, por ese solo hecho, que ha desistido de su solicitud, debiendo cubrirse el saldo insoluto con recargos, a partir de la fecha en que debió hacerse el pago, los que se causarán a la tasa prevista en el artículo 21 del código."

De los preceptos anteriormente transcritos se desprende que:

- a) El pago a plazos establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, establece este beneficio para cubrir el pago de los créditos fiscales de manera diferida, esto es, en una fecha distinta a la señalada, o bien, puede realizarse el pago de dichas contribuciones en parcialidades.
- b) Las parcialidades a pagar respecto de las contribuciones debidas, no podrán exceder de 48 parcialidades. De manera general, las parcialidades se dividen en 12, 24 ó 36 exhibiciones.
- c) La actualización correspondiente a los pagos resultantes, se calculará conforme al artículo 17-A del código, esto es, utilizando para el cálculo del factor de actualización el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- d) El saldo sobre el que se pagará las parcialidades resultantes se expresará en Unidades de Inversión (UDIS)

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- e) Respecto de la parcialidad que no haya sido pagada en tiempo, se deberán pagar los recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta.
- f) En cuanto el contribuyente pague de manera puntual y exacta las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos será reducida en un 10% a aplicarse a las parcialidades restantes.
- g) No procederá el pago en parcialidades respecto de crédito fiscal determinados por la autoridad fiscal mediante resolución debidamente notificada al contribuyente.
- h) El contribuyente deberá garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad fiscal en los términos de los artículos 141 del Código Fiscal de la Federación y 60 a 71 del Reglamento.
- i) La solicitud de autorización del pago en parcialidades deberá acompañarse por la documentación relativa al movimiento de efectivo en caja y bancos respecto del período del que se solicita la autorización.

Por último, la fracción III, inciso c) del artículo 66 establece que se revocará la autorización del pago en parcialidades al dejar de pagar 3 parcialidades y como consecuencia, la autoridad fiscal ejercerá el procedimiento administrativo de ejecución respecto del contribuyente.

Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolviendo la Contradicción de Tesis 54/99, ha emitido el siguiente criterio, visible en la página 203 del Tomo XI, febrero de 2000 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA.

De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la

TESIS CON
FALSA DE ORIGEN

autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Por su parte, el artículo 59 del Reglamento establece que, en tanto no se resuelva la solicitud de autorización, el contribuyente deberá pagar mensualmente parcialidades actualizadas a treintayseisavas partes, considerando los recargos causados conforme a la tasa prevista en el artículo 21 del Código. Si respecto de estas parcialidades calculadas sin que la autoridad emita la autorización expresa de la solicitud, el contribuyente deje de pagar o pague extemporáneamente cualquiera de las parcialidades, deberá cubrirse el saldo insoluto con recargos, calculados a partir de la fecha en que debió haberse efectuado el pago correspondiente, toda vez que se entenderá que ha desistido de la solicitud inicialmente planteada respecto del pago en parcialidades.

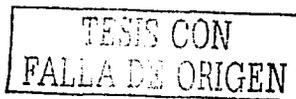
4.1.4. Pago bajo protesta.

El Código Fiscal de la Federación de 1966, en su artículo 25 primer párrafo, expresaba que: "podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento". El actual no hace alusión expresa al pago bajo protesta, sin embargo, tácitamente se entiende que si hay inconformidad y el pago efectuado es impugnado, el pago seguirá la suerte de la resolución que ponga fin a dicha controversia, ya sea declarando su validez o su nulidad.

Sergio de la Garza define al pago bajo protesta como "la entrega a la autoridad fiscal de la suma reclamada como crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad."¹⁰⁵

Este tipo de pago es realizado por el contribuyente respecto de un crédito fiscal bajo inconformidad, toda vez que el contribuyente, al no aceptarlo de manera total o parcial, entera el pago con la finalidad de que no se considere extemporáneo y

¹⁰⁵ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 612.



en consecuencia, genere las multas, recargos y actualización correspondiente, pero bajo la reserva de impugnarlo con posterioridad dentro de los términos previstos para tal efecto.

Rodríguez Lobato menciona que, "como lo reconoce el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses se considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada. Desde luego, en este caso el pago de lo indebido no se origina en un error del contribuyente ¹⁰⁶".

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis P. XXXI/93 (publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 67, Julio de 1993, página 17) ha señalado que, cuando en la demanda en la que se impugnen en vía de amparo las disposiciones que establecen, regulan o modifican un impuesto, se exprese que se pagará el impuesto bajo protesta con el único fin de evitarse recargos y sanciones, "el pago del gravamen efectuado con posterioridad a tal declaración no puede implicar consentimiento con dichas disposiciones porque éstas se han reclamado dentro del término legal y existe la manifestación expresa de desacuerdo con las mismas, hecha con anterioridad al pago."

Dionisio Kaye, en relación con los efectos del pago bajo protesta, manifiesta lo siguiente:

"Por varias razones pueden desaparecer los efectos del pago bajo protesta y éstas son las siguientes:

a) Cuando en una estricta interpretación legal, el pago no sería considerado bajo protesta si el particular no lo manifiesta previa o simultáneamente al pago o en la constancia del mismo no aparece que se hizo bajo protesta.

"El H. Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, por resolución del 5 de julio de 1970, relativo al expediente 100(06)274/691721/69, señala que quien paga lisa y llanamente, pero en tiempo ejerce sus medios de defensa no ha consentido tácitamente la resolución, ya que cumple con la obligación fiscal, por otra parte, en el Código Fiscal de la Federación no existe norma que exprese que el efecto del pago es consentir la resolución a que se dé consentimiento".

Con apoyo en la tesis anterior, si un contribuyente cubre un crédito fiscal lisa y llanamente, pero dentro de los plazos legales interpone los medios de impugnación correspondientes, se entiende que dicho pago se realizó bajo protesta. Otra muy importante tesis del Tribunal Fiscal de la Federación es en el

¹⁰⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 168.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

sentido de que "el hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito, no entraña un consentimiento con el mismo ni con la resolución que le dio origen, no obstante que no se hayan efectuado los pagos bajo protesta; pretender lo contrario sería tanto como exigir una formalidad o solemnidad incompatible con el derecho moderno, el cual trata de proteger los intereses legítimos aún cuando no se hayan observado requisitos de forma. No existe disposición jurídica en el sentido de que el pago liso y llano constituya un consentimiento con la resolución que le sirve de fuente, toda vez que las formalidades del pago bajo protesta no son en perjuicio del particular, sino en beneficio de las personas que se acogen a ellas.

b) Si el particular que hizo el pago bajo protesta no intentó el recurso o promovió el medio de defensa dentro de los plazos correspondientes.

c) Si los medios de defensa interpuestos por el particular son rechazados o sobreesfidos por la autoridad administrativa y la resolución que lo finca queda firme.

d) Si el recurso o medio de defensa interpuesto por el particular es resuelto definitivamente en forma que resulte la procedencia del pago realizado por el particular.

Si por el contrario, la resolución que obtiene el contribuyente es favorable a sus intereses, el pago bajo protesta se convertirá en un pago de lo indebido y el particular deberá utilizar los medios correspondientes para recuperar la cantidad pagada.¹⁰⁷

Dicho lo anterior, si una vez impugnado por el contribuyente el pago de un crédito fiscal a su cargo, la resolución definitiva que recaiga al medio de defensa intentado, declarando su improcedencia o nulidad, procederá la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, que establece a la letra:

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de

¹⁰⁷ KAYE, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, Themis, México, 1989, pp. 94-96.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo. Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes 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 de este Código.

...

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

...

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años.

...

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal."

Del precepto transcrito se desprende lo siguiente:

- A. La autoridad fiscal tiene la obligación legal de devolver las cantidades que le hayan sido indebidamente enteradas;
- B. La devolución podrá hacerse oficiosamente o a solicitud del interesado; a este respecto cabe señalar el programa automático de devolución mediante el cual la autoridad fiscal reintegrará al contribuyente las cantidades indebidamente pagadas en cuenta bancaria designada para tal efecto;
- C. Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando éste les proporcione el número de su cuenta bancaria en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente;
- D. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes;
- E. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración;

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- F. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente;
- G. Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente;
- H. El fisco federal deberá pagar la devolución correspondiente junto con la actualización y recargos previstos en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, calculada desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquél en que la devolución esté a disposición del contribuyente.
- I. En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en cinco años;
- J. La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

4.1.5. Pagos provisionales

Este tipo de pago o pagos, derivan de una autodeterminación hecha por el contribuyente, que se encuentra sujeta a verificación por parte de la autoridad fiscal, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que si bien el pago del impuesto es enterado de manera trimestral, éste pago se encuentra sujeto a la comprobación de las cantidades pagadas y adeudadas en la declaración anual correspondiente.

De esta manera, los pagos provisionales se basan normalmente en los datos facilitados por el sujeto pasivo, que se giran sobre hechos sobre los que opera la presunción de certeza (por lo que es posible una comprobación con posterioridad) y sobre de los cuales la autoridad fiscal puede realizar un pronunciamiento futuro.

Rodríguez Lobato define al pago provisional, como el pago "que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos el previsto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

El artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980 señalaba en lo conducente:

"Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan.

...

Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$ 12'711,341.00 efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente, a excepción de aquellos que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del segundo párrafo de la fracción I del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación. Cuando los contribuyentes antes señalados hubieran efectuado pagos provisionales trimestrales en los términos de este párrafo y obtengan en el ejercicio ingresos acumulables que excedan del monto antes indicado, podrán estar a lo previsto en este párrafo en el ejercicio siguiente a aquél en el que excedan de dicha cantidad.

...

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor y cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, así como en los casos en que no haya impuesto a cargo, y no se trate de la primera declaración con esta característica, ni saldo a favor."

Con relación a este supuesto del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra el pronunciamiento del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988 en la página 459 que a continuación transcribo:

PAGOS PROVISIONALES. SON VERDADERAS CONTRIBUCIONES LOS ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los pagos provisionales establecidos en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en la época de los hechos (1984), son verdaderas contribuciones, puesto que los mismos constituyen pagos a cuenta del impuesto del ejercicio que se descontarán al presentar la declaración anual; dichos pagos se deben efectuar en el tiempo y de acuerdo con bases ciertas y determinadas que fija el precepto, por

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

lo que no es posible admitir que en su cálculo no se respete el principio de certidumbre que deben observar los tributos; además, tales abonos se establecieron por comodidad, para que al final del ejercicio el contribuyente no tuviera que pagar la totalidad del impuesto que importa un desembolso fuerte en algunos casos, así como que el Estado también requiere liquidez para realizar todas las funciones inherentes a su competencia.

A fin de ejemplificar lo anterior, respecto del Impuesto al Valor Agregado, según lo dispuesto en los artículos 5º y 6º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los casos en los que el contribuyente obtenga un resultado fiscal en ceros, deberá presentar la declaración correspondiente al pago provisional del período en que se trate en ceros. En los casos en los que le resultare una cantidad a cargo, la declaración correspondiente al período en que se trate, será pagada a cuenta del impuesto resultante al término del ejercicio fiscal, que comprende del 1º de enero al 31 de diciembre. Dicha declaración que deberá presentarse a más tardar el día 31 de diciembre para personas morales ó el día 30 de abril, tratándose de personas físicas.

Esto es, hasta el día final del ejercicio fiscal, surge la obligación de pago de manera definitiva a cargo del contribuyente respecto del Impuesto al Valor Agregado, toda vez que los pagos provisionales presentados durante este mismo período, constituyen un anticipo a cuenta del impuesto resultante en la declaración anual.

Los pagos provisionales no tienen el propósito de liberar al contribuyente de las obligaciones a cargo resultantes durante cada mes o período de que se trate, ya que las cantidades enteradas y/o pagadas durante el ejercicio fiscal, se tendrán a cuenta de la cantidad resultante en la declaración anual del ejercicio. Tan es así, que respecto de la declaración anual, los pagos provisionales realizados al tomarse en cuenta de manera global, pueden determinar incluso, un saldo a favor del contribuyente o responsable solidario.

4.1.6. Pago extemporáneo

El pago extemporáneo recibe tal calidad, ya que se entera fuera del plazo legal dentro del cual debía ser pagado y puede ser espontáneo, o por requerimiento.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, los recargos son créditos accesorios de uno principal que les da base y surgen al terreno legal al momento en el que el contribuyente no cumple puntualmente con la prestación a que está obligado; así pues, los accesorios causados por el incumplimiento de la obligación fiscal, constituyen una indemnización al Fisco, al privársele de los ingresos que oportunamente debe percibir.

Señala Rodríguez Lobato al respecto "El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal."¹⁰⁸

Ahora bien, el pago extemporáneo puede ser efectuado de manera espontánea por parte del contribuyente o mediante requerimiento de la autoridad. Explica Mayolo Sánchez que, "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 la suerte principal, se tengan que pagar los recargos correspondientes. El pago extemporáneo a requerimiento, significa que para su exigibilidad ha mediado gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal y se traduce en que además de tener que cubrirse la suerte principal y los recargos respectivos, también deberá enterarse la multa correspondiente."¹⁰⁹

Respecto del pago extemporáneo espontáneo, éste generará los recargos correspondientes en los términos establecidos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. Respecto de la multa, esta deberá calcularse con respecto de la infracción cometida al no pagar dentro del plazo señalado por la ley, según lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

4.2. DACIÓN EN PAGO

El contribuyente que tiene a su cargo algún crédito fiscal, puede también optar por solicitar a la autoridad hacendaria la autorización para cubrirlo mediante bienes (muebles o inmuebles de manera indistinta) o a través de la prestación de servicios, por estimarse imposibilitado para hacerlo en moneda de curso legal y sea ésta la única forma de pago con la que pueda cubrir las contribuciones adeudadas.

¹⁰⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 170.

¹⁰⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Op.cit.*, pp. 251,252.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Según el Código Civil, en sus artículos 2063, 2095 y demás relativos, existe dación en pago cuando se dan dos condiciones:

- a) que exista una deuda, y
- b) que esa deuda no se pague en la forma inicialmente convenida, sino mediante la entrega de otros bienes diferentes a los originalmente estipulados.

Señala Manuel Bejarano que "hay dación en pago cuando el acreedor recibe de su deudor una conducta diversa de la que es objeto de la obligación, como cumplimiento de ésta. Si cumple con el objeto preciso de la obligación sería simplemente un pago. La dación en pago tiene como característica particular la variación, en el momento del pago, de la prestación o abstención debida, con el consentimiento del acreedor."¹¹⁰

Indica Sergio de la Garza sobre la dación en pago, que ésta es "el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta" (Catán) y la dación en pago es el "acto por el cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa o un derecho distintos al objeto de la prestación al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste, con el fin de -enajenada o realizada- hacerse pago de su crédito."¹¹¹

Las disposiciones relativas a la figura extintiva de a dación en pago se encuentran en los artículos 25 a 29 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, respecto de los cuales se transcribe a continuación el contenido de los artículos 25 y 27:

"Artículo 25.- A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

"La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término

¹¹⁰ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones civiles*. 3ª ed., Harla, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1993, p. 471.

¹¹¹ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 622.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En caso de que de en dicho término no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud."

"Artículo 27.- La dación en pago quedará formalizada y el crédito extinguido de la siguiente manera:

I.- Tratándose de bienes inmuebles, a la fecha de firma de la escritura pública en que se transfiera el dominio del bien al Gobierno Federal a través de la Tesorería, misma que se otorgará dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación. Los gastos de escrituración y las contribuciones que origine la operación, serán por cuenta del deudor al que se le haya aceptado la dación en pago;

II.- Tratándose de bienes muebles, a la fecha de firma del acta de entrega de los mismos que será dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación.

Cualquier gasto que resulte de la entrega del bien que corresponda, correrá por cuenta del deudor, y

III.- Tratándose de servicios, en la fecha en que éstos fueron efectivamente prestados. Al efecto, las dependencias o entidades de la administración pública federal deberán manifestar a la Tesorería o sus auxiliares que los servicios fueron aprovechados por las mismas.

En caso de cumplimiento parcial se extinguirá proporcionalmente el crédito respectivo."

Una vez tramitada y aceptada la solicitud para cubrir mediante la dación en pago el pago de las contribuciones adeudadas por el sujeto pasivo, quedará formalizada en los términos del artículo 27, y como consecuencia, extinguido el crédito fiscal adeudado.

Cabe señalar que la dación en pago, es un beneficio de carácter excepcional que el Gobierno Federal puede o no conceder a los contribuyentes. El fisco federal es en principio, acreedor de un crédito fiscal definitivo, determinado en cantidad líquida y exigible, mismo que según el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación deberá pagarse en moneda nacional, por lo que no puede obligarse al Fisco a recibir en calidad de pago bienes distintos al numerario estipulado.

El artículo 2012 del Código Civil Federal (aplicable supletoriamente al Código Fiscal de la Federación) dispone que el acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra, aún cuando sea de mayor valor. También es pertinente señalar que la persona a quien se le finca un crédito, en todos los casos, está en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

posibilidad de impugnar la resolución liquidatoria a través de los medios de defensa que establece la ley.

De este modo, la decisión de admitir o no la dación en pago solicitada por el contribuyente a fin de cubrir las cantidades resultantes a su cargo, deriva del ejercicio de la facultad discrecional a favor del Fisco, como acreedor de las contribuciones determinadas.

4.3. COMPENSACIÓN

Esta figura jurídica extingue el crédito fiscal en aquellos casos en los que tanto la Hacienda Pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la deuda menor, según las disposiciones generales contenidas en los artículos 2190 y 2191 del Código Civil Federal.

Señala el maestro Manuel Bejarano respecto de esta figura jurídica que, "en Roma, la compensación surgió primeramente como un convenio y posteriormente, en la época de Marco Aurelio, se introdujo en las acciones de derecho estricto - *strictu iuris*- a través de la *exceptio doli*. Más adelante Justiniano la decretó *ipso iure* a manera de que el Juez debiera pronunciarla forzosamente en los casos en que coexistieran dos deudas recíprocas. Así llegó la compensación legal hasta nuestros días, a través del derecho intermedio."¹¹²

Apunta Ballesteros Soler que "la compensación es el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones tributarias de aquellos sujetos pasivos de las mismas que, por derecho propio, sean acreedores del ente público, sujeto activo de la correspondiente obligación tributaria."¹¹³

El Dr. Alvarado Esquivel menciona que, "El Código Fiscal de la Federación acepta también como forma de extinción de la obligación tributaria a la compensación. En efecto, la primera parte de su artículo 23 dispone que "los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las

¹¹² BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Op.cit.*, p. 479.

¹¹³ BALLESTEROS SOLER, María del Carmen, *La extinción de la deuda tributaria mediante compensación*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 1997, p. 21.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios..."

"Con base en el dispositivo anterior, puede deducirse que cuando se cubran los requisitos que hagan operar la compensación, la obligación tributaria vendrá a extinguirse, quedando liberado de ella el contribuyente."¹¹⁴

Advierte Emilio Margáin que "la autoridad fiscal podrá compensar de oficio, cuando esté obligada a pagar adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada."¹¹⁵

Señala Sergio de la Garza, como supuestos para que proceda la compensación, las siguientes:

I. Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propias. Estimo, sin embargo, que el sujeto pasivo sustituto puede oponer la compensación que corresponda al deudor principal con el cual se encuentra vinculado por disposición legal;

II. Principalidad de las obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes;

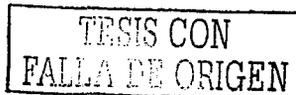
III. Fungibilidad. En principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie (como los tributos de minería), pueda compensarse, por el interés que tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie;

IV. Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética. El Código Civil aplicable en materia fiscal, requiere que para que haya lugar a la compensación que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles y llama deuda líquida a aquella cuya cuantía se halla determinada o pueda determinarse dentro del plazo de 9 días. (Artículo 2189) ... El Código Fiscal de la Federación dispone que cuando el crédito y la deuda no provenga de la aplicación de la misma ley tributaria la deuda del fisco sólo se considerará líquida y exigible si previamente ha sido reconocida por la autoridad que corresponde (Artículo 29);

V. Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles. El Código Civil llama exigible a las deudas cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. (Artículo 2190) (...) Deben ser además firmes, es decir, no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles;

¹¹⁴ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op.cit.*, p. 159.

¹¹⁵ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, pp. 287,288.



VI. Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo a cualquier otra institución que restrinja su libre disposición y,

VII. Procedencia. El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución. Para dicho efecto, se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto, derecho, o aportación de seguridad social."¹¹⁶

En el Código Fiscal de la Federación, esta figura se encuentra regulada por los artículos 23 y 24 que a la letra disponen:

"Artículo 23.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado.

...

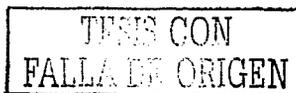
Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho."

¹¹⁶ DE LA GARZA, Sergio. *Op.cit.*, pp. 615, 616.



"Artículo 24.- Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra. Tratándose de la compensación con Estados y Municipios se requerirá previo acuerdo de éstos."

De los artículos transcritos se desprenden las siguiente generalidades sobre la compensación:

- A. Es una forma de extinción de los créditos fiscales optativa para el contribuyente.
- B. Opera respecto de los créditos fiscales que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros
- C. Procede la extinción del adeudo siempre que ambas cantidades tengan origen en una misma contribución, incluyendo sus accesorios.
- D. Se entiende por "misma contribución" las cantidades a compensar cuando se trate del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras, o derecho.
- E. Se compensarán las cantidades adeudadas con la actualización correspondiente, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.
- F. Si la compensación no procediera, habiéndose ya realizado, el monto compensado causará los recargos respectivos de conformidad con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- G. Las contribuciones de las cuales se haya solicitado su devolución o aquellas de las que haya prescrito la obligación de devolverlas, no podrán compensarse.
- H. La compensación podrá llevarse a cabo oficiosamente respecto de las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.
- I. Podrán compensarse los créditos fiscales y adeudos entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, salvo las sociedades nacionales de crédito, por la otra.
- J. Cuando la compensación se verifique con Estados y Municipios se requerirá previo acuerdo de éstos.

Dicho lo anterior, la compensación resulta de gran utilidad, en tanto que simplifica las operaciones económicas y evita movimientos inútiles de dinero en las relaciones recíprocas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Cabe mencionar que el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación fue adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 explicándose en la exposición de motivos, en lo conducente lo siguiente:

"Las medidas de carácter fiscal que se proponen en esta iniciativa son un avance hacia una reforma tributaria integral, que fortalezca la recaudación y promueva la inversión, el empleo y el ahorro; mejore la equidad tributaria; logre niveles más elevados de cumplimiento; avance en la simplificación fiscal y administrativa y en el otorgamiento de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y fortalezca las finanzas de los tres niveles de gobierno.-Por ello, las propuestas de reforma fiscal que se someten a consideración de esa soberanía se presentan en cinco grandes grupos, de acuerdo a los objetivos que buscan cumplir: 1. Impulsar un nuevo federalismo fiscal.-2. Alentar la actividad económica y promover las exportaciones.-3. Avanzar en la simplificación fiscal y administrativa.-4. Otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.-5. Modernizar la administración tributaria.

...

3. Medidas para avanzar en la simplificación fiscal y administrativa.

En materia de simplificación, las propuestas de reforma fiscal que se proponen a esa legislatura buscan hacer más transparentes las disposiciones fiscales y eliminar el exceso de trámites y gestiones ante la administración tributaria. Con ello se lograrán ahorros administrativos tanto para el contribuyente como para la autoridad y se promoverá un mayor cumplimiento fiscal.

...

Compensación de impuestos.

Considerando que las empresas que dictaminan sus estados financieros cuentan con sistemas de registro que ofrecen mayor certidumbre sobre el cumplimiento adecuado de sus obligaciones fiscales, se propone permitir que dichas empresas compensen los impuestos que tengan a su favor contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el impuesto al valor agregado, excepto el causado por operaciones de comercio exterior. Dicha compensación operará a través de certificados de devolución de impuestos. Esta medida significaría un mayor flujo de recursos y un ahorro administrativo para las empresas porque evitaría los trámites inherentes a las compensaciones."

4.4. CANCELACIÓN

La figura de la cancelación, otorga la facultad a la autoridad fiscal para anular un crédito fiscal cuando éste se torna incobrable o incosteable en los términos establecidos por el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Comenta Mayolo Sánchez que un crédito se torna incobrable "cuando el deudor directo o solidario del mismo es insolvente o ha muerto sin dejar bienes. Un crédito es incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Estado proceder a su cobro."¹¹⁷

Según Emilio Margáin, "la cancelación tiene lugar no porque el Erario Público perdona al contribuyente sino por conveniencia propia, en casos de incosteabilidad del cobro e imposibilidad de obtenerlo, cuando el deudor es insolvente o muere sin dejar bienes. En la cancelación no hay pues, perdón del sujeto activo hacia el sujeto pasivo"

La cancelación se encuentra prevista en el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

"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.

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."

¹¹⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op.cit.*, p. 257.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Refiere Sergio de la Garza que "el Código Fiscal de la Federación de 1938 dentro del capítulo destinado a regular la extinción de los créditos fiscales, contenía una sección denominada "cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro". Consecuentemente, el Código Fiscal de 1967 en su artículo 150 establece expresamente que "la cancelación del crédito fiscal en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables solidarios no libera a unos y a otros de su pago. El Código Fiscal de la Federación de 1981, en su reforma de 31-XIII-82 dispone que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios no libera de su pago. Esto es, niega que la cancelación sea una forma de extinción de los créditos fiscales."¹¹⁸

El artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1999 estableció:

"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."

De este modo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para cancelar créditos fiscales menores o equivalentes a dos mil quinientas unidades de inversión, monto que deberá corresponder al crédito fiscal determinado a cargo del contribuyente. Una vez emitida dicha liquidación, deberá solicitarse ante la autoridad fiscal la cancelación del mismo

En este orden, la cancelación no constituye de manera alguna un derecho o prerrogativa a favor del contribuyente, ya que solamente será aplicable esta figura legal como forma de extinción de los créditos fiscales, cuando los mismos resulten incobrables o bien, cuando resulte incosteable el cobro de los mismos dado su monto. Por lo tanto, la cancelación no es un derecho del contribuyente, responsable solidario o tercero, sino una facultad discrecional de la autoridad fiscal, previo decreto expedido para tales efectos y en las circunstancias y condiciones que la misma establezca.

¹¹⁸ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, pp. 620, 621.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.5. CONDONACIÓN

Conocida en el derecho común como remisión de la deuda, esta figura constituye la acción del acreedor tendiente a personar el crédito que el deudor tiene en contra, según se desprende del artículo 2209 del Código Civil. En efecto, la condonación es una figura jurídica que se ha creado con el fin de que la administración pública se encuentre en posibilidad de declarar extintos los créditos fiscales y solo procede en casos especiales.

La condonación se encuentra establecida en los artículos 39 fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación, que señalan en su parte conducente:

"Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, (...) cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados."

"Artículo 74.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

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

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación."

Comenta Mayolo Sánchez que "esta forma de extinción de los créditos fiscales se ha establecido con la finalidad de que la Administración Pública Activa, se encuentre en posibilidad de declarar extinguidas prestaciones fiscales cuando la situación económica, geográfica y de salubridad en el país o en parte de él lo

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ameriten o bien cuando tratándose de multas de contenido fiscal, se aprecien discrecionalmente las circunstancias del caso que la autoridad tuvo para la imposición de la sanción y se disminuya ésta. Esta figura jurídica, puede manifestarse respecto al cumplimiento de obligaciones fiscales o respecto a la imposición de multas de naturaleza fiscal."

Señala el Dr. Alvarado Esquivel que, "colocándonos en la hipótesis de que la condonación opera frente a una obligación tributaria concreta, ésta quedará extinguida, liberándose de esta forma el contribuyente de su pago. Si esto sucede así, la obligación del responsable tributario accesoria o con clara finalidad de aseguramiento de aquella, tendrá la misma suerte. Por lo tanto, si la obligación tributaria principal se ha extinguido, la prestación desaparece y, con ella, la obligación del responsable tributario. Igualmente, pensamos que, en principio, no hay impedimento para que algún decreto conceda la condonación de la deuda tributaria del responsable, extinguiéndose así, su obligación, quedando de paso dicho sujeto liberado de pago."¹¹⁹

Por su parte, Sergio de la Garza precisa que debe distinguirse entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen a que está sujeto cada uno de esos créditos es distinto. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual."¹²⁰

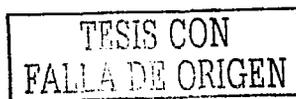
Continúa diciendo Sánchez Hernández que "por lo que hace a la condonación de multas, la Legislación Fiscal Federal prevé el caso de la condonación parcial, la cual procede a discreción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien apreciará las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, todo ello para una posible reducción"¹²¹

Con relación a la condonación de multas de carácter fiscal, ésta se entiende como un beneficio que afecta parcial o totalmente la sanción impuesta a un contribuyente atendiendo a las circunstancias particulares de la infracción cometida. La condonación procede respecto de multas que hayan quedado firmes y respecto de la que no haya duda en cuanto a la validez de su origen y aplicación.

¹¹⁹ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, *Op.cit.*, pp. 159, 160.

¹²⁰ DE LA GARZA, Sergio, *Op.cit.*, p. 619.

¹²¹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Op.cit.*, p. 256.



Según la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003, quedarán condonados los créditos fiscales cuyo monto al 31 de diciembre de 2002 sea menor o igual a las 2500 Unidades de Inversión, en los siguientes términos:

"Artículo 16. Se condonan los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado el Servicio de Administración Tributaria, cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2002, sea inferior o igual, al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No procederá esta condonación, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión ni cuando se trate de créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

"En los casos en que con anterioridad al 1o. de noviembre de 2002, una persona hubiere incurrido en infracción a las disposiciones aduaneras que no impliquen omisión en el pago de impuestos y a la fecha de entrada en vigor de esta Ley no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, dicha sanción no le será determinada, si por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, la multa aplicable no excediera del equivalente en moneda nacional al 1o. de enero de 2003, a 2,500 unidades de inversión."

De lo dicho, se concluye respecto de la figura de la condonación:

- A. Es facultad discrecional del Ejecutivo Federal,
- B. El acto del Poder Ejecutivo Federal que ordene la condonación de deudas, consistirá no en una ley, sino en un decreto que contenga los fundamentos legales y las circunstancias o situaciones excepcionales que motiven a otorgar la condonación;
- C. Puede operar respecto de las cantidades adeudadas por el contribuyente de manera parcial o total;
- D. Procede respecto de créditos fiscales y/o de multas de carácter fiscal;
- E. Respecto de la condonación de multas, éstas solo podrán ser condonadas siempre y cuando hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación;
- F. La solicitud de condonación suspende el procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal;
- G. La negativa a la solicitud de condonación de multas, no constituye instancia y la resolución que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria en atención a dicha solicitud no podrá ser impugnada.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.6. LA CADUCIDAD

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra caducidad "deriva del término latino *caducus* que significa perder su fuerza una ley o un derecho. Extinguirse un derecho, una facultad, una instancia o un recurso."¹²²

El Diccionario Jurídico Mexicano, establece que la caducidad, implica la acción o el efecto de caducar, perder su fuerza una ley o un derecho. Doctrinalmente se entiende como una sanción por falta de ejercicio oportuno de un derecho.¹²³

Refiere Dionisio J. Kaye que "la palabra caducidad, deriva del término latino *cado* que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. 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 efectos de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley"¹²⁴

Apunta Margarita Lomelí Cerezo que "la caducidad se define generalmente como la pérdida o extinción de un derecho por no haberlo ejercitado dentro del plazo establecido por la ley. Según se advierte fácilmente, la caducidad, al igual que la prescripción, opera en virtud del transcurso del tiempo, esto es, ambas se producen cuando se han consumado los plazos señalados en la ley. Pero deben hacerse notar las diferencias que existen entre ambas figuras jurídicas."¹²⁵

Continúa diciendo la autora en cita: "Estas notas esenciales de la caducidad que, en materia fiscal, tienen por objeto dar al contribuyente la certeza de que, transcurrido el plazo legal, las autoridades no podrán ya ejercer en su perjuicio las facultades que la ley les confiere, la distinguen de la prescripción, en cuanto ésta sí puede ser interrumpida y suspendida..."¹²⁶

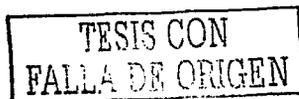
¹²² Diccionario de la Lengua Española. p. 353.

¹²³ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 4a. ed., Porrúa, México, 1991, p. 371.

¹²⁴ KAYE, Dionisio J., *Op.cit.*, p. 124.

¹²⁵ LOMELI CERREZO, Margarita, *Prescripción y caducidad en el derecho tributario*, Trabajo Formulado para una publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Guadalajara, en homenaje a los Maestros: Lics. Alfonso Cortina Gutiérrez, Sergio Francisco de la Garza y Ernesto Flores Zavala, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a. Época, Año IV, No. 68, Agosto 1993, p. 77.

¹²⁶ *Ibidem.*



De este modo, la caducidad se entiende, en primer término, como un medio de extinción de derechos por efectos de su no ejercicio, durante el tiempo que para hacerlo concede la ley.

Esta figura jurídica pertenece al derecho procesal o adjetivo, a diferencia de la PRESCRIPCIÓN que pertenece al derecho sustantivo.

De acuerdo con el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dentro de su Título Tercero titulado "De las facultades de las autoridades fiscales" señala a la caducidad en su artículo 67, como un medio de extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones

El artículo 67 prevé la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, denominándola expresamente en sus párrafos octavo y noveno como caducidad. El mencionado numeral está ubicado en el título tercero llamado "De las facultades de las autoridades fiscales", lo que confirma que regula esa figura jurídica de carácter procesal, pues es claro que las aludidas facultades del fisco se ejercen dentro del procedimiento de fiscalización.

Señala a la letra el artículo 67 en comentario:

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

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

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

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

Del precepto transcrito se desprende lo siguiente:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. Caducarán las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en el término de 5 años en los siguientes casos:

- A partir de que se presentó la declaración del ejercicio fiscal, mismo que se contabilizará en años calendario. La caducidad operara respecto de ejercicios completos, salvo cuando se trate de declaraciones complementarias, en cuyo caso el plazo para que opere la caducidad se computará a partir del día siguiente en que se presenten.
- A partir de que se presentó o debió haberse presentado la declaración de aquellas contribuciones que no se calculen por ejercicios completos, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando éstas no deban pagarse mediante declaración
- A partir de que se haya cometido alguna infracción prevista en las disposiciones fiscales correspondientes, salvo que el carácter de la infracción o delito sea continuo o continuado, en cuyo caso se contabilizará el plazo a partir de que haya cesado la infracción o a partir de que se haya realizado la última conducta o hecho.
- En tratándose de fianzas, a partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, acta que deberá notificarse a la afianzadora respectiva.
- En aquellos casos en los que el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida, siempre y cuando ésta no le haya sido requerida a la fecha de pago.

2. Caducarán las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en el término de 10 años en los siguientes casos:

- Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes.
- Cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación.
- Además, por los ejercicios en los que no presente declaración alguna del ejercicio fiscal, estando obligado a presentarlas. En este caso, la caducidad se contabilizará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3. Caducarán las facultades de comprobación de la autoridad fiscal en el término de 3 años respecto de los liquidadores y síndicos que deban pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaren durante su gestión, como responsables solidarios en términos del artículo 26 fracción III del Código. Dicho plazo comenzará a contar a partir de que la garantía ofrecida resulte insuficiente.

Si bien la caducidad y la prescripción refieren el plazo de cinco años para que dichas figuras operen, esta es la única coincidencia de ambas instituciones, como se verá en el desarrollo de la figura de la prescripción.

Al respecto de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales sobre las cuales opera la figura de la caducidad, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, dentro del Título Tercero, Capítulo Único, titulado "De las facultades de las autoridades fiscales", regula las facultades de comprobación que se encuentran a cargo de la autoridad.

Señala el precepto en comento:

"Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

-
- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
 - II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
 - III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
 - IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la Policía Judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."

4.6.1. Suspensión de la caducidad

El artículo 67 en comento, señala que el plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción, pero sí puede suspenderse cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 (cuando se requiera a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros para que exhiban la contabilidad, datos o informes, cuando se practiquen visitas o se revisen los dictámenes formulados por contadores públicos) o bien, cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, a condición de que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final. Conviene precisar que la suspensión sólo indica que habiendo iniciado el término de la caducidad, no podrá computarse el lapso que duró suspendida, pero desapareciendo la suspensión, seguirá computándose el plazo ya iniciado; en cambio, la interrupción obligaría a que iniciara de nuevo el término para que se actualice la caducidad, por lo que al proscribirse esta figura, se protege la seguridad jurídica pues el contribuyente tiene la seguridad de que mientras el fisco no ejercite sus facultades, la caducidad se consumará en los plazos establecidos en la ley.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Asimismo, establece que las facultades de las autoridades para investigar hechos constitutivos de delitos no se extinguirán conforme a lo ahí previsto. Al respecto habrá que atender lo dispuesto en el artículo 100 del propio Código Fiscal de la Federación.

Por último, el precepto en comento concede a los contribuyentes la facultad de solicitar la declaratoria de que ha operado la caducidad de las facultades del fisco. Esto es, los particulares no tienen que esperar necesariamente a que la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades, les determine un crédito, sino que pueden solicitar la declaratoria de que ha operado la caducidad con la única condición de que haya transcurrido el término que para tal efecto establece la ley.

Sólo resta aclarar que conforme a lo precisado anteriormente, la caducidad de las facultades del fisco puede hacerse valer vía acción antes de que se ejerzan, mediante un procedimiento ante las propias autoridades fiscales, quienes deberán dictar resolución antes de cuatro meses o se entenderá que se actualiza la negativa ficta y contra esa negativa procede el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, en vía de excepción, cuando habiéndose ejercitado esas facultades se estime que ya había operado la caducidad, a través de los recursos correspondientes o del juicio de nulidad ante el citado tribunal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO V LA PRESCRIPCIÓN

- 5.1. Concepto.
- 5.2. Diferencia entre la caducidad y la prescripción.
- 5.3. Plazo en el que opera la prescripción.
 - 5.3.1. Prescripción a favor de la autoridad fiscal
 - 5.3.2. Casos en que se interrumpe el plazo de prescripción.
 - 5.3.3. Casos en que se suspende el plazo de prescripción.

Según refiere Margarita Lomelí, "en el antiguo derecho romano no existía esta institución. Las acciones a las cuales daban nacimiento las obligaciones civiles eran, en general, perpetuas. Ningún período de tiempo podía extinguirlas. El emperador Teodosio II, en el Código que lleva su nombre, promulgado en el año 438 D.C., alteró esa regla que sufría, por otra parte, algunas excepciones, y limitó la duración de las acciones a treinta años, estableciendo de esta manera la prescripción como medio dado al deudor para librarse de la acción del acreedor, prevalléndose del lapso corrido desde el nacimiento de la obligación. A partir de la fecha mencionada, ha existido siempre en los sistemas jurídicos derivados del Derecho romano la institución de la prescripción extintiva o liberatoria porque responde a las exigencias de la seguridad jurídica..."¹²⁷

En el derecho común, la prescripción se encuentra señalada por los artículos 1135 y 1136 del Código Civil, que a la letra disponen:

"Artículo 1135. Prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y a partir de las condiciones establecidas por la ley."

"Artículo 1136. 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."

En materia fiscal solamente tiene aplicabilidad la prescripción negativa (ó liberatoria), como un medio de extinción de los créditos fiscales, entendiéndose como crédito fiscal las cantidades determinadas, en moneda nacional, a las que tiene derecho el acreedor (autoridad fiscal o contribuyente) liberando así al deudor de sus obligaciones. Respecto de los accesorios, éstos correrán la suerte de la obligación principal.

¹²⁷ LOMELÍ CEREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 50.



Respecto del fundamento de esta figura, Eusebio González y Ernesto Lejeune señalan:

"El fundamento de la prescripción se encuentra, tanto en el Derecho Privado como en el Derecho Público, en la necesidad de dar seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las mismas en relación a los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de una inactividad tanto del titular del derecho como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado. Precisamente por ello, y como luego se verá, la prescripción opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza uno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva. (...) Puede decirse que la prescripción tributaria se asemeja a la civil en el sentido de que ambas pueden ser interrumpidas por actos, tanto del acreedor, como del deudor; y se aproxima a la caducidad en su automatismo, al ser aplicable de oficio y sin necesidad de ser excepcionada por el deudor (a diferencia de lo que ocurre con la prescripción civil)"¹²⁸

Dionisio J. Kaye, hace el siguiente comentario:

"El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Como lo ha dicho el Tribunal Fiscal de la Federación, la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco como los de los particulares no estén indefinidamente sin poder determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares."¹²⁹

Margarita Lomelí señala en relación con este fundamento de la prescripción:

"Se ha dicho que el carácter de orden público es inherente a la institución de la prescripción liberatoria y que ésta ejerce una función social.

En efecto, la prescripción produce certeza y estabilidad en las relaciones jurídicas, impidiendo que las mismas queden en un estado de imprecisión o indeterminación por tiempo indefinido; en consecuencia, da lugar a la obtención de la seguridad jurídica.(...)

Desde otro punto de vista, se ha encontrado que la prescripción liberatoria tiene dos fundamentos; uno de carácter subjetivo y otro de tipo objetivo. El primero se basa en la presunción de abandono o renuncia que resulta de la inacción del titular

¹²⁸ GONZALEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Op.cit.*, p. 291.

¹²⁹ KAYE, Dionisio J., *Op.cit.*, p. 131.



del derecho al no hacer valer éste; y el segundo, en la afirmación de que la prescripción es necesaria para la estabilidad de las relaciones jurídicas.¹³⁰

Giuliani Fonrouge, citado por Sergio Francisco de la Garza señala que "Debe establecerse una diferencia de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas, a cuyo respecto no puede hablarse de prescripción sino de caducidad por el transcurso del tiempo; y el derecho, a cobrar el tributo, que es susceptible de extinguirse por prescripción, con el significado que tiene el derecho civil."¹³¹

En este sentido, señala Margáin Manautou que "el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente. Se argumenta que si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en períodos pasados."¹³²

De los criterios anteriormente citados, se desprende que, la prescripción a la que alude el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146, tiene su fundamento en la garantía de seguridad jurídica, dando estabilidad legal a los deudores (llámese Fisco, contribuyente ó responsable solidario) al no permitir que las situaciones se extiendan en el tiempo indefinidamente en perjuicio del sujeto activo de la obligación tributaria, sancionando así su negligencia, inactividad o apatía respecto del cobro ó pago del adeudo correspondiente.

5.1. CONCEPTO

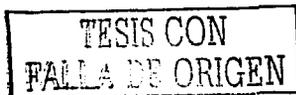
Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra prescripción deriva del término latino *prescribere* que significa "adquirir un derecho real o extinguirse un derecho o acción de cualquier clase por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley."¹³³

¹³⁰ LOMELI CERREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 50.

¹³¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Op.cit.*, p. 625.

¹³² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, p. 293.

¹³³ *Diccionario de la Lengua Española*, p. 1660.



Rafael Bielsa, citado por Margarita Lomelí, señala: "La prescripción existe en el derecho fiscal, pues por privilegiado que sea el fisco, el orden jurídico requiere que el tiempo ponga término a toda obligación, pasado un plazo determinado por la ley, en el que se presume que la inercia del acreedor es prueba de su falta de interés en mantener una situación que le beneficia"¹³⁴

En su obra *Introducción a la filosofía del derecho*, Gustav Radbruch puntualiza que "la prescripción adquisitiva o extintiva no significa otra cosa que la transformación en estado de Derecho de una situación antijurídica, mediante el transcurso de un determinado período de tiempo"¹³⁵

De acuerdo con la definición mas aceptada y difundida, la prescripción es "la consolidación de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo, convirtiendo un hecho en derecho, como la posesión o propiedad, llamándose en este caso usucapión o prescripción adquisitiva, o bien confirmando una renuncia, abandono o inactividad que lleva a la pérdida de un derecho y la extinción de la obligación correlativa, o sea, la prescripción extintiva o liberatoria. En estas condiciones, la prescripción, dentro del Derecho Civil, constituye un modo de adquirir derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo, debiéndose subrayar que éste obra como el productor esencial de estas situaciones jurídicas."¹³⁶

Para el Código Fiscal de la Federación la prescripción no es un medio de extinción de las facultades de la hacienda pública, sino solo del crédito fiscal, esto es, de la obligación tributaria expresada en cantidad líquida y exigible.

5.2. DIFERENCIA ENTRE LA CADUCIDAD Y LA PRESCRIPCIÓN.

Ferreiro Lapatza diferencia a la caducidad de la prescripción, de la siguiente manera: "Ambas figuras sirven a un mismo fin jurídico (la seguridad en las relaciones) a través de un procedimiento similar: la pérdida de una determinada utilidad como consecuencia del transcurso de un determinado lapso de tiempo (sic). Son institutos jurídicos muy similares dentro de un mismo sistema.(...) Pero mientras la prescripción significa la pérdida de un derecho o de sus medios de tutela en general, la caducidad, en sentido estricto, se refiere a un acto concreto

¹³⁴ LOMELI CEREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 51.

¹³⁵ RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la filosofía del derecho*, Breviarios, Fondo de Cultura Económica, México, 1988, p. 41.

¹³⁶ LOMELI CEREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 49.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

determinado por la Ley. Acto que puede encontrar su base en un derecho autónomo que lo tenga como único modo de ejercicio o en un derecho potestativo, facultad o acción que tengan su razón de ser en un derecho subjetivo"¹³⁷

El Profesor Rodríguez Lobato, respecto de la prescripción indica que:

"En el Código Fiscal de la Federación, la prescripción está prevista como una norma de derecho sustantivo susceptible de extinguir la obligación fiscal por el solo transcurso del tiempo. En cambio, la caducidad o extinción de facultades, como la llama el propio código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma de Derecho Procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad y que, sin embargo, no se han extinguido porque no ha operado la prescripción."¹³⁸

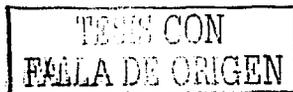
Por último, Margarita Lomeli refiere que "otra diferencia estriba en que la prescripción es una institución de derecho sustantivo, en tanto que la caducidad es una figura de derecho procesa, lo que se explica si se atiende a que la caducidad se refiere esencialmente a facultades o atribuciones concedidas a la autoridad en materia impositiva y sancionatoria, mientras que la prescripción opera mayormente en relación con el cobro de créditos exigibles. Además la prescripción se configura tanto en contra como a favor del Fisco, en cambio, la caducidad se puede hacer valer únicamente contra el Fisco. (...) Estas notas esenciales de la caducidad que, en materia fiscal, tienen por objeto dar al contribuyente la certeza de que, transcurrido el plazo legal, las autoridades no podrán ya ejercer en su perjuicio las facultades que la ley les confiere, la distinguen de la prescripción, en cuanto ésta sí puede ser interrumpida y suspendida, como se ha visto anteriormente. (...) Debe agregarse que, por las mismas razones, la caducidad no puede estar tampoco sujeta a suspensión."¹³⁹

Al respecto el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sentado el criterio que transcribo a continuación, publicado en el Tomo VII, página 222, correspondiente al mes de junio de 1991. respecto de la diferenciación entre la caducidad y la prescripción:

¹³⁷ LAPATZA, Ferreiro, *Op.cit.*, p.471.

¹³⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 175.

¹³⁹ LOMELI CERESO, Margarita, *Op.cit.*, p. 77.



CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURIDICAS. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han

TEME CON
FALLA DE ORIGEN

extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

Con base en lo anterior, podemos afirmar que:

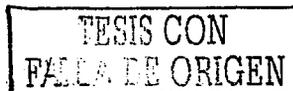
- La caducidad se traduce en una sanción a la autoridad fiscal por su inactividad respecto de determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, así como para ejercer sus facultades de comprobación, o determinar sanciones.
- La caducidad es una figura perteneciente al derecho adjetivo o procesal, contemplada dentro del Título denominado "De las facultades de las autoridades fiscales" del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 67.
- La caducidad opera siempre a favor del contribuyente.
- La prescripción por su parte, entendida como el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo establecido en la ley y cumpliendo las condiciones y/o requisitos que la misma establezca, pertenece al derecho sustantivo.
- La prescripción extingue no las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, sino el crédito fiscal en sí mismo.
- La prescripción puede operar a favor del contribuyente o bien, de las autoridades fiscales, en términos de los artículos 146 y 22 del Código Tributario Federal, respectivamente.

5.3. PLAZO EN EL QUE OPERA LA PRESCRIPCIÓN.

En cuanto a la iniciación de la prescripción, la regla general es que se cuenta a partir de la fecha en que el crédito fiscal debió haber sido exhibido.

Según Giuliani Fonrouge, "corresponde pues, hablar de prescripción lisa y llanamente, de una sola categoría de prescripción, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor"¹⁴⁰

¹⁴⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 529.



En palabras de Emilio Margáin, "El término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal."¹⁴¹

En opinión de Rodríguez Lobato, "existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no contaría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley y no debe perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica. En términos generales, la legislación fiscal mexicana ha adoptado la segunda corriente. El segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido". Las leyes fiscales de las entidades federativas tienen disposiciones análogas"¹⁴²

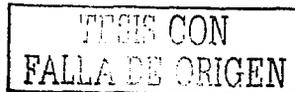
Explica Dionisio J. Kaye que la prescripción procede en los términos siguientes:

"Cuando la determinación corresponde a los sujetos pasivos, son éstos quienes deben presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal y por aplicación del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación debe ser pagado:

- 1) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la ley, a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período.
- 2) En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

¹⁴¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, p. 194.

¹⁴² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 175.



3) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de causación, por lo que en ese momento se vuelve exigible, se inicia el plazo de 5 años de prescripción precisamente a partir de ese momento, según lo dispone el artículo 146 por lo que la falta de conocimiento por parte de la autoridad no impide que se extinga por prescripción el crédito fiscal.¹⁴³

Por su parte Margarita Lomelí señala que, "en cuanto a la iniciación de la prescripción, la regla general es que se cuenta a partir de la fecha en que los créditos a cargo del Estado pudieron ser legalmente exigidos. Esta fecha puede ser la del día que se presentó la declaración de la que resulte saldo a favor del contribuyente, o bien cuando el pago se hizo en cumplimiento a una resolución de autoridad, la fecha de la sentencia o decisión administrativa en virtud de la cual se nulificó el crédito."¹⁴⁴

Mayolo Sánchez considera que la prescripción "implica la pérdida de la facultad del Erario Federal para cobrar un crédito fiscal, lo cual supone que el crédito ya ha sido determinado. La prescripción plantea diversas situaciones que es preciso aclarar:

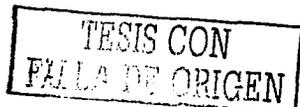
- a) El término para operar es de 5 años.
- b) Dicho término se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido (Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación). Por su parte el momento en que puede ser legalmente exigido el cumplimiento de una obligación fiscal de pago determinada por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, es dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación (Artículo 65 del Código Fiscal de la Federación). Esta es la fecha en que se inicia el cómputo de la prescripción, porque a partir de ese momento la autoridad puede ejercer plenamente sus facultades de cobro y al no hacerlo dentro de los cinco años siguientes, se extingue su derecho y correlativamente el sujeto pasivo puede liberarse del cumplimiento de su obligación.
- c) El término prescriptorio, se cuenta a partir del día siguiente después del mes en que la obligación se pudo hacer exigible y hasta que haya operado la prescripción, en la inteligencia que como se trata de un período global, para el cómputo se incluyen los días inhábiles, según lo establece el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación.¹⁴⁵

A fin de establecer de una manera clara el cómputo del plazo en el que opera la figura de la prescripción, consideramos necesario transcribir el contenido de los

¹⁴³ KAYE, Dionisio J., *Op.cit.*, pp. 131-132.

¹⁴⁴ LOMELI CEREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 67.

¹⁴⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Op.cit.*, pp. 257, 258.



artículos 6o., 42, 65, 67, 145, 146 y 207 del Código Fiscal de la Federación que se transcriben en lo conducente:

"Artículo 6o. 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.

...

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación. ..."

"Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la Policía Judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente."

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

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

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este código, así

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

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

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

"Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. ..."

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

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. (...)

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

"Artículo 207. La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. ..."

Conforme a los preceptos anteriormente transcritos, y como ya hemos analizado en anteriores capítulos, corresponde a los sujetos pasivos la determinación y liquidación de los créditos fiscales, salvo disposición expresa en contrario. Esto es así porque es el contribuyente ó en su caso, el responsable solidario quien posee los elementos necesarios para el cálculo y determinación de las contribuciones a su cargo.

En términos del artículo 6º, en algunos otros casos corresponderá a la autoridad fiscal realizar la determinación del crédito fiscal respectivo, previo requerimiento de los datos, libros y/o documentación que el contribuyente presente (o no) de las actividades realizadas.

Asimismo, puede ocurrir que los contribuyentes no presenten las contribuciones a que se encuentran obligados o bien, que se realicen de manera errónea. En estos términos, el artículo 42 establece en sus diversas fracciones, algunas de las facultades a favor de la autoridad fiscal a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, como lo son, determinar las contribuciones omitidas, rectificar errores aritméticos, requerir la exhibición de contabilidad, datos, documentos o informes, la práctica de visitas domiciliarias, recabar informes, allegarse de pruebas, practicar avalúos, etc.

Conforme a lo anterior, la autoridad fiscal puede determinar las contribuciones respecto de las cuales el contribuyente fue omiso o cuyas declaraciones fueron calculadas incorrectamente. Sin embargo, tiene como plazos para esta actuación, los previstos por el artículo 67 respecto del ejercicio de estas facultades de comprobación. En caso de no ejercitar estas facultades, caducarán las mismas y quedará imposibilitada para liquidar y exigir el crédito resultante.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Ahora bien, en el supuesto de que sí se realice esa determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad, deberá notificarse al particular para que realice el pago o bien lo garantice dentro del término de cuarenta y cinco días, conforme a lo previsto por el artículo 65, o bien para que impugne esta determinación vía el recurso administrativo de revocación en términos de lo dispuesto por el artículo 117 o en su caso, promoviendo el juicio correspondiente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro del mismo término de cuarenta y cinco días, de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 207.

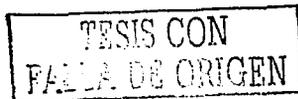
La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la Contradicción de Tesis 11/99, dentro de sus consideraciones deliberó lo siguientes argumentos:

"Una vez que alcance firmeza la determinación del crédito, ya sea porque el contribuyente no la haya impugnado o porque habiéndolo hecho, se haya confirmado la resolución del fisco, puede ser legalmente exigido mediante el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere el artículo 145. Si la autoridad fiscal no hace efectivo el cobro del crédito en el plazo de cinco años, opera la prescripción prevista en el numeral 146.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contiene una norma de carácter sustantivo, pues prevé la extinción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo (cinco años). A esa extinción la denomina expresamente como prescripción. El mencionado numeral está ubicado en el capítulo III, llamado "Del procedimiento administrativo de ejecución" y establece que el término para que se actualice la figura de la prescripción, inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Al hablarse de pago, se entiende que previamente fue determinado un crédito, por lo que no puede sostenerse, válidamente, que el citado numeral se refiera a la extinción de las facultades del fisco. (...)

Con base en las anteriores consideraciones, se concluye que para que inicie el término de cinco años a que se refiere el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que pueda estimarse actualizada la prescripción, es necesario que exista previamente la determinación de un crédito, debidamente notificado al contribuyente y que éste no realice el pago correspondiente o garantice su monto dentro del plazo de cuarenta y cinco días que le confiere el artículo 65 del mismo ordenamiento legal, pues de otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 hablara de "crédito fiscal" y de que el término para su "prescripción" inicia a partir de la fecha en que el "pago" pudo ser legalmente exigido."

Derivada de la Contradicción de tesis en cita, resultó la tesis 2a./J. 15/2000 publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de febrero de 2000, en la página 159:



PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.-Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

De conformidad con la jurisprudencia transcrita, para el inicio del plazo de la prescripción, es menester la actuación de la autoridad fiscal, en la que determine el crédito fiscal a cargo del contribuyente y ésta le sea debidamente notificada.

Esto es, para el inicio del plazo de la prescripción, son necesarias dos condiciones:

- a) El que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación emitiendo la determinación a cargo del contribuyente.
- b) El que dicha resolución sea debidamente notificada al particular.

De manera personal, diferimos del planteamiento señalado, ya que consideramos que, la prescripción, como ha quedado expuesto, opera respecto del crédito fiscal en sí mismo, independientemente de que la autoridad fiscal ejercite o no, sus facultades de comprobación.

Atendiendo a la naturaleza sustantiva y no adjetiva de la figura jurídica de la prescripción, el crédito fiscal prescribe, en el plazo de cinco años, en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, a partir de que pudo ser "legalmente exigido".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Los artículos 6º y 145 del Código Fiscal de la Federación, señalan que *"las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas"*, y *"las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos... dentro de los plazos señalados por la ley"*, respectivamente.

Ahora bien, la exigibilidad del crédito fiscal no puede darse a favor de la autoridad fiscal, sino hasta que haya transcurrido el plazo en que dichas contribuciones debieron pagarse en tiempo y forma. Mientras no venza el plazo para realizar el pago correspondiente, la autoridad fiscal no se encuentra legalmente facultado para requerir al contribuyente del pago debido.

Por otro lado, el artículo 145 señala en su párrafo primero, que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley. De esta manera, una vez que los créditos fiscales no han sido pagados o garantizados dentro del plazo señalado, la autoridad fiscal está en facultad de exigir el pago de las contribuciones debidas junto con los accesorios que el incumplimiento del pago genere, ejerciendo sus facultades de comprobación y al mismo tiempo, comenzará a computarse el término de cinco años para que opere la prescripción a favor del contribuyente respecto del crédito fiscal a su cargo cuando éste no haya sido pagado en su oportunidad.

Esto es, para el inicio del plazo de la prescripción, es necesario solamente que el crédito fiscal sea legalmente exigible por parte de la autoridad fiscal; considerar que es menester que exista previamente la actuación de la autoridad para determinar las cantidades debidas, equivaldría a condicionar, para que se dé el cómputo de la prescripción, el que se hayan ejercido las facultades de comprobación de la autoridad, actuación que se circunscribe al ámbito de la caducidad, figura adjetiva y distinta a la de la prescripción.

Por otro lado consideramos que la notificación de la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente, no es requisito para que opere la prescripción, sino solamente, para que el plazo prescriptorio sea interrumpido, sin que afecte de manera directa a la naturaleza del crédito.

Circunscribir de esta manera el cómputo de la prescripción, debilitaría gravemente el sentido de la garantía de seguridad jurídica que reviste a la figura de la prescripción, toda vez que, podría señalarse con base en el criterio esgrimido por la Segunda Sala, que en primer término deberán computarse los cinco años (o

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

diez) para el término de la caducidad, para que, una vez determinadas las contribuciones a cargo del sujeto pasivo, y previa notificación de dicha determinación, es que comenzará a correr el término de cinco años para que opere la figura de la prescripción respecto del crédito fiscal determinado.

Siguiendo el tenor de los artículos 6º del Código Fiscal de la Federación, 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la prescripción deberá computarse de la siguiente manera:

Respecto de contribuciones calculadas por períodos establecidos en ley de manera genérica y en los casos de retención o de recaudación de contribuyente, el pago deberá realizarse a más tardar el día 17 del mes calendario posterior al de terminación del período de retención o recaudación. Comenzará pues, el plazo para que opere la prescripción, a partir del día 18 del mes calendario posterior al de terminación del período de retención o recaudación.

En relación con el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta, éstos deberán pagarse a más tardar, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal, que en nuestro régimen se rige por años calendario.

Así pues, y siguiendo el ejemplo planteado con anterioridad, el cómputo de la prescripción quedaría esquematizado de la siguiente manera:

Causación	Época de pago	Vencimiento del plazo para el pago	Exigibilidad del crédito a cargo
1o DE ENERO - DIC. 31 DE 2002	ENE-MAR DE 2003	MARZO 31 DE 2003	A PARTIR DEL 1º DE ABRIL DE 2003
			Inicio del plazo de prescripción

5.3.1. Prescripción a favor de la autoridad fiscal.

Por otro lado, la prescripción, como señalamos al principio de este capítulo, también opera a favor del Estado, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, respecto de las cantidades que el Fisco reciba como pagos de lo indebido.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Apunta Dionisio Kaye, "El Código Fiscal de la Federación dispone que en el plazo de cinco años (es decir, en igualdad de condiciones que para los particulares) se extingue, por prescripción, la obligación del fisco de devolver las cantidades indebidamente pagadas. El plazo se inicia a partir de la fecha en que se hizo el pago y se interrumpe en la misma forma que prescribe el artículo 22 *in fine* para la prescripción a favor del fisco."¹⁴⁶

Respecto de esta prescripción a favor del Fisco en cuanto a las contribuciones indebidamente pagadas, señala Margarita Lomelí que, "La acción de los particulares para pedir la devolución de lo pagado indebidamente y obtener el pago de créditos a su favor está también sujeta a prescripción, la cual, en términos generales, opera en las mismas condiciones que la prescripción de los créditos a favor del Fisco. Este principio ha sido recogido en el Derecho mexicano por el vigente Código Fiscal de la Federación que en su artículo 22 dispone que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

De acuerdo con lo anterior la prescripción de los créditos contra el Fisco empieza a correr desde la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

Respecto al inicio de la prescripción pueden presentarse dos situaciones: 1a. cuando el crédito tuvo su origen en una determinación hecha por el propio contribuyente (autodeterminación), la prescripción se inicia desde la fecha en que se enteró la contribución determinada por el particular; y 2a. en el caso de que el tributo haya sido cubierto en virtud de una resolución o liquidación efectuada por la autoridad, la cual posteriormente es anulada por resolución administrativa o jurisdiccional, el plazo prescriptorio se inicia a partir de que la anulación quede firme, pues es entonces cuando nace el derecho del particular a la devolución.

Cabe agregar que en el Derecho mexicano no siempre existió la igualdad de condiciones entre la prescripción de los adeudos fiscales y la de los créditos a cargo del Fisco. Fue hasta la entrada en vigor en el año de 1967 del actual Código Fiscal de la Federación cuando se estableció tal igualdad."¹⁴⁷

En este orden de ideas, si bien la prescripción encuentra su fundamento a la garantía de seguridad jurídica respecto de los contribuyentes, esta también es aplicable respecto de los créditos fiscales que, aunque hayan sido indebidamente pagados, se extinguirán en el mismo plazo de cinco años, en vista de la negligencia o apatía del contribuyente en hacer el reclamo respectivo en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁴⁶ KAYE, Dionisio J., *Op.cit.*, p. 135

¹⁴⁷ LOMELI CEREZO, Margarita. *Op.cit.*, p.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.3.2. Casos en que se interrumpe el plazo de prescripción.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación también prevé la interrupción del plazo de prescripción, estableciendo textualmente:

"Artículo 146. ... El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. ..."

Del precepto transcrito, se desprende que la autoridad fiscal puede válidamente interrumpir el término de la prescripción de un crédito fiscal a través de las gestiones de cobro que haga saber al deudor a través de la notificación debidamente realizada, en términos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, se precisa que se considerará gestión de cobro "cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución", siempre que la gestión relativa se haga del conocimiento del deudor.

En cuanto a los efectos de esta interrupción, Indica Margarita Lomelí, "se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor, y el cómputo se inicia de nueva cuenta. Según se reconoce unánimemente, las causas de interrupción son actos que puedan demostrar eficazmente que no subsiste aquella inercia del titular del derecho que legitima la prescripción."¹⁴⁸

El maestro Raúl Rodríguez Lobato precisa al respecto, "el plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo. Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la

¹⁴⁸ LOMELI CERREZO, Margarita, *Op.cit.*, p. 68.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

prestación. La hipótesis de la interrupción del plazo prescriptorio está prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.¹⁴⁹

Señala Giuliani Fonrouge, "La prescripción en curso puede sufrir interrupción, (...) y se traduce en la consecuencia de tener como "no sucedido" el término precedente al acontecimiento interruptivo; desaparecido éste, vuelven las cosas al estado original y comienza una nueva prescripción.(...) El efecto principal, según dijimos, es tener como no sucedida la prescripción anterior, de manera que empieza a contarse un nuevo período completo. Su cómputo se realizará, en general, inmediatamente después del acto interruptivo..."¹⁵⁰

Igualmente Emilio Margáin menciona que "la interrupción de la prescripción produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido y en el Derecho Tributario esto ocurre cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal, que son del conocimiento del deudor, o bien, por actos de éste en los cuales reconoce expresa y tácitamente la existencia de la prestación. Pero si el acto de la autoridad que interrumpió el término de la prescripción se deja sin efectos, por ilegal por la propia autoridad fiscal, se considera que entonces no se destruyó el plazo que venía corriendo"¹⁵¹

De lo anterior se desprenden como elementos para interrumpir el término de la prescripción de un crédito fiscal, los siguientes:

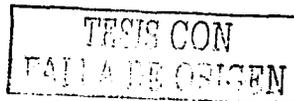
- a) Que la autoridad fiscal realice actos encaminados a obtener el pago del crédito, mismos que serán considerados como gestión de cobro únicamente cuando se realicen dentro del procedimiento administrativo de ejecución; y
- b) Que estas actuaciones se hagan del conocimiento del deudor a través de la notificación del acto respectivo, ya que de no hacerse saber al deudor la gestión relativa no puede estimarse que ésta haya nacido a la vida jurídica y, por ello, tampoco puede tener consecuencias legales.

Ahora bien, no debe perderse de vista que en aquellos casos en los que la notificación ilegalmente realizada sea impugnada y declarada su nulidad, dicha notificación no tendrá ningún efecto para interrumpir el plazo prescriptorio, dado que al declararse su nulidad, no puede considerarse igualmente, que dicho acto

¹⁴⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 172,173.

¹⁵⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Op.cit.*, p. 536.

¹⁵¹ MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. *Op.cit.*, p. 295.



haya nacido a la vida jurídica y en consecuencia, no puede tener ningún efecto sobre el plazo de cinco años en comento.

5.3.3. Casos en que se suspende el plazo de prescripción.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación adicionado mediante la Ley que Reforma diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1999, dispone a la letra:

"Artículo 146.- (...) Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción."

Respecto de la suspensión en el término de los cinco años para que opere la figura de la prescripción en estudio, establece Giuliani Fonrouge:

"Hay situaciones que determinan la *suspensión* del cómputo del término, cuyo efecto "es inutilizar para la prescripción, el tiempo por el cual ella ha durado", de manera que una vez desaparecida la circunstancia que la originara, el tiempo posterior a la cesación se agrega al transcurrido con anterioridad."¹⁵²

Puntualiza Rodríguez Lobato "La suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió"¹⁵³

Emilio Margáin se pronuncia en el siguiente sentido: "La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al acreedor hacer efectivo un crédito establecido a su favor, pero cuyo efecto no es el de inutilizar el tiempo que ha transcurrido, sino simplemente detener la cuenta del término, la cual se reanuda una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió. Por ejemplo, es causa de suspensión, mientras subsista, el otorgamiento de una prórroga para el pago de créditos fiscales."¹⁵⁴

¹⁵² FONROUGE, Giuliani, *Op.cit.*, p. 535.

¹⁵³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op.cit.*, p. 173.

¹⁵⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Op.cit.*, p. 296.



Margarita Lomelí por su parte refiere que "la suspensión hace que no corra la prescripción durante cierto tiempo, pero una vez que desaparece la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con posterioridad al levantamiento de la suspensión."¹⁵⁵
El párrafo sexto del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación menciona a la letra:

"Artículo 144.- (...) También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiere notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente."

Así pues, la suspensión del plazo prescriptorio, como se ha mencionado, tiene el efecto de detener la cuenta del plazo de los cinco años mientras que desaparezca la causal que dio pie a la suspensión en aquellos supuestos. En la hipótesis prevista por el numeral en cita, se suspenderá el plazo de cinco años en aquellos casos en los que la autoridad competente, notifique a la autoridad fiscal la sentencia de concurso mercantil del contribuyente, cuya demanda deberá haberse notificado igualmente. Una vez desaparecida la causal de la suspensión del plazo, éste deberá computarse ya no desde el principio, sino a partir de donde apareció la causal de suspensión.

¹⁵⁵ LOMELÍ, Margarita, *Op.cit.*, p. 68.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

1. El vínculo jurídico que se origina entre los sujetos de la obligación, genera por un lado, la facultad de recibir por parte del acreedor y en caso de incumplimiento, la facultad de exigir la prestación debida. Para el deudor, la obligación impone a éste, el débito jurídico y la responsabilidad patrimonial a que haya lugar en caso de incumplimiento.
2. La obligación jurídica se encuentra revestida de manera particular, de esta facultad de exigir su cumplimiento y es ésta facultad, la que reviste de manera particular a la obligación jurídica, dado que presupone la posibilidad de una valoración económica de ésta en caso de incumplimiento, dado su carácter patrimonial.
3. El objeto de la obligación encuentra tres modalidades, ya que puede cumplirse con las conductas consistentes en un *dar*, un *hacer* o un *no hacer*. La prestación entendida en su carácter positiva abarca cosas o hechos, (dar o hacer) y la prestación negativa se refiere meramente a las abstenciones (no hacer).
4. Las fuentes de las obligaciones en materia común, se encuentran definidas como aquellos hechos jurídicos de los que emanan las mismas. Así, encontramos como fuentes de las obligaciones en general, a los contratos, en primer término; así como a la declaración unilateral de la voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la gestión de negocios, también las obligaciones que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

nacen de actos ilícitos y por último, las obligaciones que encuentran su origen en el riesgo profesional.

5. En el ámbito tributario, solamente tienen existencia las obligaciones que se encuentran establecidas en la ley (obligaciones ex-lege) constituyendo así la parte medular de la relación tributaria que se establece entre los particulares y el Estado en ejercicio, éste último, de su potestad financiera.
6. La obligación tributaria se define como el vínculo jurídico que sujeta a los gobernados al pago de las contribuciones previamente establecidas en la ley, destinadas a sufragar el gasto público del Estado.
7. La obligación tributaria se causa, genera o nace, en el momento en que se realizan los actos jurídicos o materiales que concretizan el presupuesto hipotético establecido en la ley. En nuestro sistema jurídico, este momento se denomina causación, de conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación.
8. El presupuesto jurídico contenido en la ley no produce efectos por sí mismo, sino que es necesario que se actualice el hecho material o la situación jurídica respectiva para que pueda nacer la obligación tributaria y causarse la contribución correspondiente.
9. El hecho imponible se encuentra en la ley, como supuesto hipotético normativo, y es susceptible o no de verificarse. De dicha condición dependerá el que surta efectos jurídicos como el dar nacimiento a la obligación tributaria,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

creando el vínculo jurídico entre el sujeto pasivo (deudor ó contribuyente) y el sujeto activo (Fisco).

10. El hecho generador por su parte, se constituye por la verificación física, en el mundo real, a cargo del sujeto que lo realiza, que encuadra con la hipótesis legal prevista, es decir, el hecho imponible. El hecho generador es la actualización del hecho imponible, con lo cual se origina la obligación tributaria y las consecuencias de hecho y de derecho que la misma acarrea.
11. En la relación tributaria intervienen como sujetos, la administración pública como sujeto activo (acreedor) y el contribuyente como sujeto pasivo (deudor).
12. Se denomina sujeto activo a la Administración Pública, porque tiene el derecho de exigir el pago de tributos o contribuciones. En nuestro derecho fiscal, los sujetos activos son la Federación, los estados, el Distrito Federal y los municipios, de conformidad con lo que dispone el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
13. En lo que hace a la Federación, ésta se encuentra representada por el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual, en términos del artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.
14. En cuanto a los Estados, las fracciones IV, V, VI, y VII del artículo 117 y la fracción I del artículo 118 Constitucionales señalan los lineamientos a que

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

deben sujetarse éstos en materia de contribuciones. Esto es, se encuentran limitados al consentimiento que para tal efecto otorgue el Congreso de la Unión.

15. Pueden celebrarse convenios de colaboración fiscal entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados especificándose los ingresos de que se trate, las facultades que se ejerzan, y las limitaciones de las mismas. El convenio debe ser aprobado por la legislatura estatal, igualmente para su terminación, debe contarse con la autorización de dicha legislatura.

16. Respecto de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en términos del artículo 31 fracción IV Constitucional es obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos. Igualmente, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, señala que el cumplimiento de ésta obligación corresponde conforme a las leyes fiscales respectivas, las personas físicas y morales.

17. El sujeto pasivo de la relación tributaria recibe el nombre de contribuyente, como probable referencia a lo señalado por la Constitución en el artículo 31 fracción IV que establece a los mexicanos la obligación de contribuir para sufragar el gasto público. Del mismo modo, recibe el nombre de causante, al realizar la conducta que deriva en la causación de la contribución a pagar.

18. El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, contribuyente o causante, es la persona física o moral a quien la Ley impone la carga tributaria derivada de la verificación del hecho imponible (hecho generador).

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

19. La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Común, pues no son aplicables necesariamente los principios de la capacidad jurídica. Esto es, basta con la realización del supuesto contenido en la norma legal como hecho imponible, esto es, la verificación del hecho generador para encontrarse sujeto al pago de la contribución respectiva.
20. Por lo que hace al responsable solidario, éste se encuentra obligado al pago del crédito fiscal y sus accesorios, o bien a efectuar la retención correspondiente al momento de situarse en los supuestos señalados en el artículo 26 del Código Tributario Federal.
21. El hecho imponible se actualiza a través de la existencia real del objeto del tributo que ha sido considerado por el legislador, como indicador constitutivo de la capacidad contributiva al actualizarse el hecho generador.
22. La obligación tributaria nace en el momento en que se efectúa el hecho imponible que de acuerdo con la ley da lugar a su nacimiento, es decir, en el momento en que se realiza el hecho generador. Ahora bien, aun cuando no existe definición estricta de lo que debe entenderse por crédito fiscal, en tanto no se cuantifique en cantidad líquida la contribución correspondiente o deuda tributaria que el contribuyente deba enterar al Fisco, o al menos, se sienten las bases para su liquidación o pago, no puede hablarse de crédito fiscal.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

23. Por regla general, corresponde a los particulares el determinar los créditos fiscales a su cargo, según el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación. Esto no obsta para que la autoridad fiscal, también pueda realizar esta determinación, en ejercicio de sus facultades de comprobación.
24. Los créditos fiscales se tomarán en exigibles, una vez que vencida la fecha para su pago, no fueron enterados, pagados ó garantizados de conformidad con las disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación.
25. La exigibilidad se conceptúa, como la facultad de la que goza la autoridad fiscal para requerir al contribuyente omiso del pago de las contribuciones, facultades que gozan del poder económico-coactivo dada la potestad tributaria del Fisco, dado el incumplimiento de las obligaciones debidas a cargo del contribuyente.
26. Dentro de los diversos modos de extinguir la obligación fiscal, se encuentran el pago, la dación en pago, la compensación, la cancelación, la condonación, la caducidad y la prescripción.
27. Particularmente, la caducidad, regulada por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se define como la sanción que se impone al fisco por su inactividad y que implica la extinción de las facultades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

28. En el derecho común, la prescripción se encuentra señalada por los artículos 1135 y 1136 del Código Civil, que a la letra disponen que la prescripción es "un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y a partir de las condiciones establecidas por la ley." Existe, según el artículo 1136, dos tipos de prescripción: prescripción positiva y negativa.
29. En materia fiscal solamente tiene aplicabilidad la prescripción negativa (ó liberatoria), como un medio de extinción de los créditos fiscales, entendiéndose como crédito fiscal las contribuciones por concepto de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos a que se tiene derecho, liberando así al deudor (contribuyente o Fisco) de la obligación del pago correspondiente. Respecto de los accesorios, éstos correrán la suerte del crédito principal.
30. La prescripción tiene su fundamento en la garantía de seguridad jurídica, dando seguridad a los deudores (contribuyente ó responsable solidario, o bien la hacienda pública) toda vez que no concede que las situaciones se distiendan temporalmente, sancionando así su negligencia, inactividad o apatía del acreedor respecto del cobro del adeudo correspondiente.
31. Para el Código Fiscal de la Federación la prescripción no es un medio de extinción de las facultades de las autoridades fiscales, sino solo del crédito fiscal, esto es, de la obligación tributaria expresada en cantidad líquida y exigible.
32. La prescripción, aunque ha sido fácilmente confundida con la figura jurídica de la caducidad, se diferencia de ésta en tanto que la caducidad se traduce en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

una sanción a la autoridad fiscal por su inactividad en cuanto a determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida los créditos fiscales a cargo del contribuyente o responsable solidario, así como para ejercer sus demás facultades de comprobación: es una figura perteneciente al derecho adjetivo o procesal; y opera siempre a favor del contribuyente ó responsable solidario.

33. Por su parte, la prescripción, en cuanto a que pertenece al derecho sustantivo extingue, no las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, sino el crédito fiscal en sí mismo. De igual manera, puede operar a favor del contribuyente o bien, de la autoridad fiscal, en términos de los artículos 146 y 22 del Código Tributario Federal.

34. En cuanto al cómputo del plazo para que opere la prescripción, ésta iniciará a contar a partir del día siguiente a la fecha en que los créditos a cargo del la autoridad fiscal pudieron haber sido enterados o pagados.

35. La prescripción también opera a favor del Estado igualmente en el plazo de cinco años, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, respecto de las cantidades respecto de las cantidades que el Fisco reciba como pagos de lo indebido.

36. La autoridad fiscal puede válidamente interrumpir el plazo de la prescripción de un crédito fiscal a través de las gestiones de cobro que haga saber al deudor a través de la notificación debidamente realizada, en términos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

37. La interrupción de la prescripción generará, como consecuencia, que a partir de dicha interrupción, vuelva a computarse desde el principio el plazo de cinco años.
38. El plazo de cinco años podrá suspenderse en aquellos casos previstos por el artículo 144 del Código, en los que, sea suspendido el procedimiento administrativo de ejecución, por virtud de la sentencia de concurso mercantil que sea notificada a las autoridades fiscales.
39. La suspensión del plazo tiene el efecto de detener la cuenta del plazo de los cinco años mientras que desaparezca la causal que dio pie a la suspensión. Una vez desaparecida la causal de la suspensión del plazo, éste deberá computarse ya no desde el principio, sino a partir de donde apareció la causal de suspensión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFIA

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. La responsabilidad solidaria en materia fiscal federal. 1a. ed. Porrúa. México. 2000. 244 p.
- BEJARANO SANCHEZ, Manuel. Obligaciones civiles. 3a. ed., Harla, México, 1984. 621 p.
- BONFANTE, Pietro. Instituciones de Derecho Romano. Tr. Luis Bacci y Andrés Larrosa. Rev. Fernando Campuzano Horma. 3a. ed. Madrid, Reus, 1965. 711 p.
- BORJA SORIANO, Manuel. Teoría general de las obligaciones. 15a. ed., Porrúa. México. 1997. 732 pág.
- CARRERA RAYA, Francisco José. Manual de Derecho Financiero. Vol. II. Edit. Tecnos. Madrid. 1994. 549 p.
- CHIRINO CASTILLO, Joel. Derecho Civil III. Contratos Civiles. 2a. ed., Mc Graw Hill, México, 1996. 254 p.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18a. ed. 2a. reimp. Porrúa. México. 1999. 1025 p.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2a. ed. Porrúa. México. 1986. 462 p.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. 2a. ed. Instituto de estudios fiscales. Madrid. 1975.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Vol. I. (Actualización por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey) 4a. ed. De Palma. Buenos Aires. 1990. 516 p.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- JARACH, Dino. El hecho imponible. 3a. ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1996. 238 p.
- KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal fiscal. Themis. México. 1989. 340 p.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 8a. ed. Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México. 1985. 260 p.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14a. ed. Porrúa. México, 1999. 354 p.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. El recurso administrativo en México. 4a. ed. Porrúa. 1997. 241 p.
- MARTIN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F. Derecho Tributario Procesal. De Palma. Buenos Aires, 1995. 436 p.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. 2a. ed. Harla. 1986. México. 309 p.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de derecho civil. Tomo III. Teoría General de las Obligaciones. 26a. ed. Porrúa. México. 1995. 264 p.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Buenos Aires. 1968. 593 p.
- , Hacienda y derecho. Tomos III y IV. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962. 346 p.
- TRABUCCI, Alberto. Instituciones de Derecho Civil. Tomo I. 15a. ed. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid. 1967. 426 p.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. Consideraciones sobre el hecho imponible. Estudios en homenaje a Jordana de Pozas. Vol. 2. Tomo II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962. 328 p.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. 5ª ed. 1ª reimp. Edit. De Palma. Buenos Aires, 1994. 410 p.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia de la Lengua Española. 19a. ed. Madrid. Espasa-Calpe. 1970. 1424 p.

Diccionario Jurídico Mexicano. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Colab. José María Abascal Zamora, Miguel Acosta Romero, Jorge Adame Goddard, et al. 4a. ed. México. 1991.

LEGISLACIÓN

La siguiente legislación se consultó en la Red Jurídica Nacional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme a la actualización que la misma refiere.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 12 de Noviembre de 2002.

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el día lunes 5 de febrero de 1917.

CODIGO CIVIL FEDERAL

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 29 de Mayo de 2000.

(Repúblicado en la Gaceta Oficial del Distrito Federal: 30 de Mayo de 2000)

Código publicado en la Sección Tercera del Diario Oficial de la Federación los días sábado 26 de mayo; sábado 14 de julio; viernes 3 de agosto y viernes 31 de agosto, todos de 1928.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Ultima reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 31 de Diciembre de 2000.

Ultima Modificación Miscelánea Fiscal, Publicada en el Diario Oficial de la Federación: 20 de Enero de 2003.

Código publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 31 de diciembre de 1981.

LEY DE COORDINACION FISCAL

Ultima reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 13 De Marzo De 2002.

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 27 de diciembre de 1978.

LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

Ultima reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 25 de mayo de 2001.

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el lunes 24 de abril de 1972.

LEY DEL SEGURO SOCIAL

Ultima reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 20 de diciembre de 2001.

Ley publicada en la Primera Sección del Diario Oficial de la Federación el jueves 21 de diciembre de 1995.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Ultima reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 4 de Enero de 1999.

Ley publicada en la Segunda Sección del Diario Oficial de la Federación el viernes 15 de diciembre de 1995.

LEY DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE MÉXICO PARA EL EJERCICIO DE 1999.

Ley publicada en la Gaceta Oficial del Estado de México el miércoles 30 de diciembre de 1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1999

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el jueves 31 de diciembre de 1998.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el lunes 30 de diciembre de 2002.

LEY DE COMERCIO EXTERIOR

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 31 de Diciembre de 2000.

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el martes 27 de julio de 1993.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 30 de Diciembre de 2002.

Última Modificación Miscelánea Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación: 20 de Enero de 2003.

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 29 de diciembre de 1978.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 30 de Diciembre de 2002.

Ley publicada en la Segunda Sección del Diario Oficial el martes 1 de enero de 2002.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 29 de Mayo de 1998.

Ley publicada en la Tercera Sección del Diario Oficial de la Federación el martes 30 de diciembre de 1980.

LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 31 de Diciembre de 2000.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Ley publicada en la Segunda Sección del Diario Oficial de la Federación el Martes 31 de diciembre de 1985.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 21 de Mayo de 2002.

Reglamento Publicado en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 29 de febrero de 1984

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación: 30 de Abril de 2001.
Reglamento publicado en el Diario Oficial de la Federación el jueves 22 de marzo de 2001.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 2002.

HEMEROGRAFÍA

Revista Nuevo Consultorio Fiscal No. 263. Coeditada por la Facultad de Contaduría y Administración y Editorial Sayros. 2ª Quincena del mes de julio de 2002.

JURISPRUDENCIA

Semanario Judicial de la Federación. Poder Judicial de la Federación. Novena Época.

DOCUMENTOS

Ejecutoria dictada en la Contradicción de Tesis 11/99 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Exposición de motivos del decreto de 14 de noviembre de 1995 por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de diciembre de 1995.

DATOS DE INTERNET

Servicio de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.mx>. Derechos reservados. México. 2002.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO II

SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL

2.1. El sujeto activo de la obligación fiscal	30
2.1.1. La Federación	32
2.1.2. Los Estados	37
2.1.3. Los Municipios	39
2.1.4. Convenios de colaboración fiscal	43
2.2. El sujeto pasivo de la obligación fiscal	46
2.2.1. Personas físicas	46
2.2.2. Personas morales	51
2.2.3. El responsable solidario	52

CAPÍTULO III

EL CRÉDITO FISCAL

3.1. Elementos del tributo	56
3.1.1. Sujeto	57
3.1.2. Objeto	59
3.1.3. Base	60
3.1.3.1. Base imponible	60
3.1.3.2. Base liquidable	62
3.1.4. Tasa	63
3.1.5. Tarifa	63
3.2. El crédito fiscal	66
3.2.1. Concepto de crédito fiscal	66
3.3. Determinación del crédito fiscal	69
3.3.1. Concepto de autodeterminación	72
3.3.2. Requisitos de la determinación	75
3.3.3. Determinación con base cierta	76
3.3.4. Determinación con base presunta o presuntiva	77
3.4. Liquidación de la obligación tributaria	79
3.5. Época de pago del crédito fiscal	80
3.6. Exigibilidad del crédito fiscal	81
3.6.1. ¿Cómo se hace exigible un crédito fiscal?	82

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPÍTULO IV

FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CREDITO FISCAL

4.1. Pago	85
4.1.1. Pago liso y llano	93
4.1.2. Pago en garantía	93
4.1.3. Pago en parcialidades	94
4.1.4. Pago bajo protesta	98
4.1.5. Pagos provisionales	102
4.1.6. Pago extemporáneo	104
4.2. Dación en pago	105
4.3. Compensación	107
4.4. Cancelación	112
4.5. Condonación	114
4.6. Caducidad	117

CAPÍTULO V

LA PRESCRIPCIÓN

5.1. Concepto	127
5.2. Diferencia entre la caducidad y la prescripción	128
5.3. Plazo en el que opera la prescripción	132
5.3.1. Prescripción a favor de la autoridad fiscal	142
5.3.2. Casos en que se interrumpe el plazo de prescripción	143
5.3.3. Casos en que se suspende el plazo de prescripción	146
CONCLUSIONES	148
BIBLIOGRAFÍA	157

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN