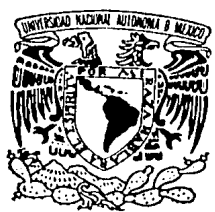


20721  
123

A



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLÁN"

"PROPUESTA DE ADICIÓN AL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA DECLARATORIA DE LA PRESCRIPCIÓN FISCAL DE OFICIO, SIN PERJUICIO DE SOLICITARLA O INTERPONERLA COMO EXCEPCIÓN."

S E M I N A R I O   D E   T A L L E R  
E X T R A C U R R I C U L A R  
" D E R E C H O   A D M I N I S T R A T I V O "

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A:  
DAVID GUEVARA VARELA

*[Handwritten signature]*



ASESOR: LICENCIADO CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETA

JUNIO DE 2003

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**DEDICATORIA:**

*El presente trabajo es dedicado a todas las personas que durante estos años han sido un apoyo y un estímulo fundamental en mi vida profesional, ya que sin ellas esta obra no se hubiera materializado.*

*Dedicada a mi asesor, el Licenciado Cesar Octavio Irigoyen Urdapilleta, que ha sido la fuente de inspiración que todo alumno necesita para ilustrarse y aprender de sus profundos conocimientos en la materia fiscal.*

*Dedicada a mis abuelos paternos y maternos, los cuales han sido los pilares de nuestra familia, sólidos y siempre dispuestos a fortificarnos en los momentos difíciles.*

*Dedicada en forma especial a mi abuelo Roberto Guevara Pérez, el que ha sido una persona fundamental por su apoyo incondicional en todos los sentidos, ya que siempre pude contar con él en los momentos más complicados de mi vida.*

*A mis padres, David Guevara Mellado y Consuelo Varela Angel, que son los seres más importantes en mi vida y sin los cuales este sueño jamás se hubiera materializado en la realidad presente.*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

C

*Dedicada a mis hermanos, Saúl Guevara Varela y Noé Guevara Varela, que han sido además los mejores amigos y compañeros en todas las batallas que la vida nos presentó.*

*Dedicada a mis tías y tíos, por su apoyo y comprensión que contribuyeron a mi formación como ser humano.*

*Dedicada a todas las personas que fueron una parte esencial en mi vida profesional y personal, para las cuales les brindo mi gratitud incondicional.*

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

D

## CAPITULO I

### "ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO."

1. Concepto.....	pg. 1
1.1 Necesidades que satisface la actividad financiera del Estado.....	pg. 2
1.2 Ingresos del Estado.....	pg. 4
1.2.1 Concepto.....	pg. 4
1.2.2 Clasificaciones.....	pg. 7
1.3 Egresos del Estado.....	pg. 22
1.3.1 Concepto del presupuesto de egresos.....	pg. 23
1.3.2 Clasificaciones.....	pg. 23
1.4 Derecho Financiero.....	pg. 25
1.4.1 Concepto de Derecho Financiero.....	pg. 26
1.4.2 Divisiones del Derecho Financiero.....	pg. 28
1.4.3 El problema de la autonomía del Derecho Financiero.....	pg. 30
1.5 El Derecho Tributario.....	pg. 30
1.5.1 Concepto de Derecho Tributario.....	pg. 31
1.5.2 Las divisiones del Derecho Tributario.....	pg. 32
1.5.3 La autonomía del Derecho Tributario.....	pg. 34
1.6 El Derecho Fiscal.....	pg. 35
1.6.1 Concepto de Derecho Fiscal.....	pg. 36
1.6.2 La autonomía del Derecho Fiscal.....	pg. 37

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO II

“NACIMIENTO Y DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.”

1.Nacimiento..... pg.38

1.1Causación..... pg.39

1.2Clasificación de las obligaciones tributarias..... pg.41

1.3La determinación de la obligación tributaria..... pg.43

1.3.1Naturaleza jurídica de la determinación tributaria..... pg.44

1.3.2Clases de la determinación tributaria..... pg.47

1.3.3Sujeto..... pg.50

1.3.4Objeto..... pg.51

1.3.5La exigibilidad de la obligación tributaria..... pg.52

1.4Hecho generador..... pg.55

1.4.1Concepto..... pg.57

1.5Definición del crédito fiscal..... pg.58

1.5.1Concepto..... pg.59

1.5.2Naturaleza jurídica..... pg.60

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## CAPITULO III

## "FORMAS DE EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL."

1. Condonación.....	pg.61
1.1 Concepto.....	pg.61
1.1.2 Especies de la condonación.....	pg.62
1.2 Pago.....	pg.66
1.2.1 Sujetos del pago.....	pg.69
1.2.2 Objeto del pago.....	pg.71
1.3 Compensación.....	pg.75
1.3.1 Definición.....	pg.76
1.3.2 Sujetos.....	pg.80
1.4 Remate y Adjudicación judicial.....	pg.84
1.5 La dación en pago.....	pg.93
1.6 Confusión.....	pg.96
1.6.1 Definición.....	pg.97
1.6.2 Sujetos.....	pg.98
1.7 La prescripción.....	pg.98
1.7.1 Concepto.....	pg.98
1.7.2 Sujetos de la prescripción del crédito fiscal.....	pg.99

## CAPITULO IV

## "PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL."

1. Concepto.....	pg. 100
1.2 Marco histórico.....	pg. 100
1.2.1 Época romana.....	pg. 101
1.2.2 Época actual.....	pg. 105
1.3 Comparación de la prescripción y caducidad.....	pg. 106
1.3.1 Diferencias.....	pg. 112
1.3.2 Elementos comunes.....	pg. 113
1.4 La prescripción en materia tributaria.....	pg. 114
1.4.1 Concepto.....	pg. 118
1.4.2 Naturaleza jurídica.....	pg. 119
1.5 Marco normativo de la prescripción.....	pg. 120
1.5.1 El Código Fiscal de la Federación.....	pg. 121
1.5.2 El Reglamento del Código fiscal de la Federación.....	pg. 128
1.5.3 Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación.....	pg. 129
1.6 El principio de certeza jurídica en materia tributaria.....	pg. 129
1.6.1 Concepto.....	pg. 137
1.6.2 Como garantía constitucional.....	pg. 137



CAPITULO V

“PROPUESTAS PARA LA ADICIÓN DEL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”

1.La propuesta de la declaratoria de la prescripción de oficio por parte de las autoridades fiscales, sin perjuicio de la facultad de solicitarla o interponerla como excepción.....pg.151

1.1Elementos.....pg.152

1.2La compensación de oficio en materia fiscal como antecedente.....pg.153

1.2.1Comparación de la compensación con la prescripción.....pg.155

1.3Beneficios para los sujetos de la relación tributaria.....pg.156

1.3.1El ahorro de recursos del erario público.....pg.157

1.3.2La protección de la garantía de seguridad jurídica para el contribuyente...pg.158

1.4La declaratoria de la prescripción de oficio como resolución de carácter administrativa favorable a un particular.(Artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.).....pg.159

1.4.1Como surtirá efectos la declaratoria de la prescripción de oficio.(Artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación).....pg.161

1.4.2Requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.....pg.162

1.5Fundamentos jurídicos.....pg.163

1.5.1Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....pg.164

1.5.2Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..pg.165

1.5.3Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.....pg.166

Conclusiones.....pg.172

Bibliografía.....pg.175

## INTRODUCCIÓN.

La presente obra pretende dar un panorama general de la figura jurídica de la prescripción, no solo en materia tributaria, sino desde sus inicios en la época romana, y su evolución a través de los años, hasta llegar a la época actual, primero se analiza desde el punto de vista del Derecho Civil, pero se hace énfasis en las propiedades de la prescripción en materia tributaria.

En el primer capítulo conoceremos y reafirmaremos los conceptos básicos del Derecho Financiero, como los ingresos del Estado, egresos, el concepto de Derecho Financiero, Derecho Tributario etc., asimismo analizaremos a los diversos autores de la materia que han elaborado conceptos de enorme trascendencia para nuestra disciplina jurídica y sin los cuales los estudiantes, profesionistas e incluso los integrantes de los poderes de la unión, no podríamos llevar a cabo nuestras actividades de investigación, estudio, e impartición de justicia, ya que estos conceptos fundamentales son la base de las ideas que posteriormente se materializan y se plasman en nuestro derecho positivo nacional.

Además estudiaremos las teorías que han trascendido en el tiempo y el espacio, como las teorías de Sainz de Bujanda, Giuliani Fonrouge, Einaudi y por supuesto el autor que ha sido el pilar del Derecho financiero en México, el maestro Sergio Francisco de la Garza, el cual ha formulado conceptos, teorías y fundamentos no solo de Derecho Financiero, sino también de las diversas disciplinas que lo integran como el Derecho Tributario, Derecho Presupuestal, Derecho Fiscal, etc.

Posteriormente haremos un resumen del nacimiento de las obligaciones tributarias, su clasificación, determinación y naturaleza jurídica, y por supuesto, los sujetos de la relación tributaria, que como ya sabemos son básicamente las autoridades fiscales y los contribuyentes, o como dice el maestro Sergio Francisco de la Garza el acreedor tributario y las diversas clases de sujetos pasivos que existen, aunque no debemos olvidar uno de los elementos imprescindibles de las obligaciones tributarias, el hecho generador, o como otros autores lo llaman el hecho imponible.

Continuando con la estructura de nuestra obra, entraremos al estudio y descripción de las formas de extinción de las obligaciones tributarias, o por lo menos las más importantes y aceptadas por la doctrina nacional, como son la condonación, que es, en términos simples y llanos el perdón que otorga el fisco al contribuyente del cumplimiento de las obligaciones tributarias, también trataremos de dar un concepto de esta importante forma de extinción de las obligaciones y señalaremos las especies con que cuenta la condonación.

Otra forma de extinción que veremos en este capítulo será la compensación, que conforma la base, junto con la prescripción en materia tributaria de esta tesis, contemplaremos su concepto, la forma en que esta regulada en el Código Fiscal de la Federación y los sujetos que están involucrados en su procedimiento.

A la mitad de este capítulo también podremos adentrarnos a otras figuras no menos importantes, como el remate y adjudicación judicial, la dación en pago y la confusión que son algunas de las formas de extinción propuestas por el maestro Sergio

Francisco de la Garza, y que no todos los autores comparten, ya que no las consideran extintivas de las obligaciones fiscales, ya que al remate y adjudicación judicial algunos tratadistas las consideran como formas de garantizar el interés fiscal, sin embargo el maestro de la Garza dice que cuando los bienes terminan en adjudicación a favor del fisco entonces si es una forma de extinción de las obligaciones tributarias.

Para finalizar con este capítulo haremos una breve referencia de la prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias, que conjuntamente con el pago son los principales medios para dar por terminada una obligación de carácter tributario.

Así que indicaremos cuales son los sujetos que intervienen en esta figura jurídica que sirve de base para la sustentación de esta tesis.

En el cuarto capítulo de esta obra iniciaremos con el marco histórico de la prescripción, desde la época de la Roma antigua hasta la época actual, y realizaremos una comparación de las similitudes y diferencias existentes entre la caducidad de las facultades de las autoridades tributarias y la prescripción de los créditos fiscales, la primera extingue las facultades del fisco para la determinación y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, y la segunda extingue por si misma a los créditos fiscales en el término de cinco años, y mediante los requisitos que marca la ley.

Continuando con nuestro breviario de la prescripción, daremos el concepto de la prescripción en materia tributaria, el cual es, según el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno el siguiente: "la prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de los particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó."

También interpretaremos el marco normativo que rige a esta figura jurídica, como es el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el cual se debe de adicionar de acuerdo a la propuesta formulada en esta obra, ya que sin dicha adición la prescripción nunca se le notificara de oficio al contribuyente, creando una incertidumbre jurídica interminable, además estudiaremos el reglamento del Código Fiscal de la Federación y la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para concluir señalaremos en que forma las autoridades tributarias transgreden a este precepto, lo que da pie a la interposición del juicio de Amparo, ya que la resolución emitida por las autoridades tributarias puede contener un vicio inconstitucional de origen.

En el quinto y último capítulo de esta obra se formulará la propuesta de adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la cual consiste en crear la obligación a la autoridad tributaria de emitir la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales, y así garantizar el principio de seguridad jurídica que

establece el artículo 16 de la Carta Magna, además se hará una comparación entre la compensación de oficio en materia tributaria y la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales, la primera es la extinción de dos deudas hasta por el monto de la menor, entre dos sujetos que son al mismo tiempo deudores y acreedores recíprocos, en cambio la segunda es una forma de extinguir contribuciones por el transcurso del tiempo y mediante los requisitos que señala la ley, sin embargo lo que nos sirve como antecedente de nuestra propuesta es el procedimiento de la compensación de oficio, el cual inicia cuando las autoridades tributarias compensan de oficio las cantidades que el contribuyente pago indebidamente, y se le notifica personalmente al contribuyente de la compensación realizada, así podrá tener una constancia por escrito del acto que realizó la autoridad para interponer los medios de defensa correspondientes en caso de que el acto afecte su esfera jurídica.

Mientras que la declaratoria de la prescripción de oficio propuesta en esta obra, seguirá básicamente los mismos pasos del procedimiento de la compensación de oficio, es decir, el computo de los términos y plazos de la prescripción de los créditos fiscales se hará de oficio por parte de las autoridades tributarias, quienes además notificaran personalmente al contribuyente del acto realizado, y esta servirá de constancia escrita para los particulares que tengan que interponer la prescripción de sus créditos fiscales como excepción en los procedimientos administrativos o incluso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para culminar con esta obra, analizaremos los fundamentos jurídicos de la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de las autoridades tributarias, desde el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es la fuente principal de las obligaciones de carácter tributario por estar protegidas por la Carta Magna, y también volveremos a estudiar al artículo 16 de la Carta Fundamental de la Nación, para encontrar en que parte esta el sustento legal de nuestra propuesta y de los actos de verificación que realizan las autoridades administrativas y fiscales, tales como la visita domiciliaria y los actos de inspección, y la última parte de este capítulo es la razón de la creación de esta tesis, es decir, la propuesta de adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la cual esperamos que sirva para que en un futuro los legisladores la contemplen y vean la utilidad que puede tener para evitar actos arbitrarios y corruptos por parte de las autoridades fiscales.



## CAPITULO I

### "ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO"

1. Concepto: La actividad financiera de acuerdo con el autor mexicano (1) Joaquín B. Ortega es : "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades públicas y en general a la satisfacción de sus propios fines."

De acuerdo a la definición anterior el Estado desarrolla esta actividad para que se procure de los medios necesarios para los gastos públicos, sin embargo el maestro Joaquín B. Ortega no nos explica en que consiste esta actividad, ¿cuales son los medios de que habla nuestro autor?, y por último ¿cuales son las etapas o momentos en que se realiza dicha actividad?.

El maestro (2) Sergio Francisco de la Garza nos responde esas interrogantes, y nos explica que esos momentos se dividen en tres etapas:

a) La obtención de los ingresos, los que se pueden afluir al Estado por medio de los recursos de los particulares, empresas o como los llama el autor institutos de derecho privado, por medio de la explotación de su patrimonio, empresas industriales, renta de inmuebles, etc. La obtención de estos recursos puede provenir también de sus institutos públicos como los diversos tipos de tributos, e incluso de una tercera opción, llamada por el maestro institutos mixtos como es la contratación de empréstitos o la emisión de bonos de deuda.

(1) Ortega, Joaquín B. Apud.

(2) Garza, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, pp 5 y 6.

# PAGINACIÓN DISCONTINUA

- b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos.
- c) la erogación de dichos recursos para la satisfacción de los servicios públicos y las diferentes necesidades del bien colectivo.

Hemos analizado el concepto de la actividad financiera, los momentos en que se desarrolla, y posteriormente se analizarán los tipos de ingresos que obtiene el Estado como entidad soberana y actuando como particular. Por el momento, describiremos cuales son las necesidades que satisface la actividad financiera.

#### 1.1 Necesidades que satisface la actividad financiera del Estado.

Algunos autores han realizado diversos estudios sobre este tema, pero la mayoría coinciden en que existen tres necesidades principalmente satisfechas por el Estado:

- a) las individuales
- b) las sociales
- c) las públicas

Las necesidades individuales como se puede apreciar en la vida cotidiana, son las que afectan al individuo independientemente de su relación con el Estado o con la sociedad, es decir, son aquellas que debe atender primordialmente o de lo contrario su vida estaría en peligro inminente, algunos ejemplos son: el vestido, el albergue, la comida, etc. Por lo que concierne a las necesidades sociales, como su nombre lo indica, surgen precisamente cuando el individuo se agrupa, y forma la convivencia social, y en ese momento se crean necesidades que el individuo no puede satisfacer

por si mismo, como ejemplos de este tipo de necesidades tenemos a la instrucción, salubridad, asistencia social, etc. Para finalizar la clasificación que hemos hecho de las necesidades, señaláremos cuales son las necesidades públicas, y de acuerdo a los historiadores y tratadistas del tema, son las que surgen cuando se crea la comunidad política, cualquiera que sea la forma de Estado que se adopte, y en ese momento se le adjudica la obligación de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de públicas, por ser la entidad soberana la que las lleva a cabo, entre otras, podemos citar la conservación del orden interior, la defensa exterior, y la impartición de justicia.

Ahora debemos analizar que tipos de necesidades debe de satisfacer el Estado, para lo cual, citaremos dos de las escuelas más importantes, la del liberalismo individualista y la del estatismo socialista, la primera afirma que el Estado es un "gendarme", el cual debe "dejar hacer y dejar pasar ", además propone que únicamente satisfaga las necesidades más ingentes, sin tener que ocuparse de las necesidades colectivas y mucho menos de las individuales. Según la segunda corriente, el socialismo estatista, el Estado debe satisfacer todas las necesidades públicas y las colectivas, y aún en determinados casos las individuales.

De acuerdo al sistema político mexicano, y a la definición del maestro Joaquín B. Ortega, las necesidades que satisface el Estado mexicano son las públicas, sin embargo, al satisfacer las necesidades públicas se satisfacen las necesidades de las organizaciones políticas inferiores, como las entidades estatales, los municipios, etc. Por lo tanto estos beneficios llegan a la base de la organización colectiva que es

la familia, y por consecuencia se satisfacen las necesidades del individuo, así que la satisfacción de las necesidades públicas conlleva a cumplir con las necesidades del individuo ya que las organizaciones políticas y colectivas anteriormente señaladas son un todo, que de acuerdo al principio de solidaridad, *que es la cooperación colectiva regulada por las leyes y garantizada por el Estado*, se coordinan entre ellas para organizar la satisfacción de sus diversas necesidades, estructurándose desde abajo hacia arriba.

## 1.2 Ingresos del Estado.

Los ingresos del Estado se encuentran conceptualizados en nuestra Constitución Federal, en su artículo 73, fracción VII, el cuál dice textualmente lo siguiente.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad para:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

El artículo anterior, nos describe a los ingresos como "las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", por lo tanto los ingresos son las contribuciones necesarias para que el Estado satisfaga las necesidades que antes hemos examinado, así como las diversas emergencias de carácter público que puedan surgir en el transcurso del año.

### 1.2.1 Concepto.

Del análisis anterior podemos concluir que los ingresos del Estado son las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto anual de nuestro país contenidas en la Ley de Ingresos que debe expedir el Congreso de la Unión.

Estas contribuciones deben estar contenidas en una Ley, de acuerdo al principio de legalidad, esta Ley es la Ley de Ingresos de la Federación, la cual de acuerdo al maestro Sergio Francisco de la Garza (3) se llama así " al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado para recaudar en un año determinado, constituye por lo general, una mera lista de " conceptos " por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar , salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos, sujeto, hecho imponible, alícuota, tasa o tarifa del gravamen, y solo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor. "

La Ley de Ingresos de la Federación debe de discutirse primero en la Cámara de Diputados, de acuerdo con el artículo 72, inciso h) y su discusión debe preceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos, la Ley de ingresos debe ser aprobada por ambas Cámaras.

El artículo 72 inciso h) dice lo siguiente:

Art. 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las decisiones y votaciones:

(3) de la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. pp109

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

h) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán de discutirse primero en la Cámara de Diputados;

En nuestro país, la Ley de Ingresos de la Federación tiene una vigencia anual, para el ejercicio fiscal en vigor, pero aún no se ha resuelto el problema de que consecuencias podrían suscitarse en caso de que al iniciarse el ejercicio fiscal no se hubiera aprobado la Ley de Ingresos.

Este problema se ha resuelto de diferentes formas en los siguientes países, en Argentina el artículo 13 del decreto de Ley 23.354/56 dispone que "Si al iniciare el ejercicio no se hubiera aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia en el anterior a los fines de la continuidad de los servicios. En Gran Bretaña y en Bélgica se usa el sistema de concesión de créditos provisionales y en Francia se denominan dichos créditos duodécimos provisionales."

El maestro Gabino Fraga dice que (4) "tales autorizaciones provisionales no se han previsto, por la circunstancia de que el periodo de sesiones del Congreso concluye precisamente el día anterior a la iniciación del año fiscal, de tal manera que es de suponerse que para esa fecha ya la ley de Ingresos está aprobada. En los casos en que, a pesar del sistema, el Congreso no aprueba dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse, por aplicación de los preceptos constitucionales, es la de que no

(4) FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, pp 267. Editorial Porrúa. Apud.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior. Por tanto, debe deplorarse la existencia de esta laguna en nuestra legislación constitucional."

### 1.2.2 Clasificaciones.

Existen diversas clasificaciones realizadas por grandes tratadistas del derecho tributario, pero la clasificación más aceptada y que va de acuerdo con nuestra legislación es la realizada por el maestro Giuliani Fonrouge, para quien los ingresos del Estado se dividen en:

- a) Los provenientes de bienes y actividades del Estado.
- b) Los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado.

De acuerdo a la clasificación anterior, los ingresos del Estado los podemos dividir en ingresos tributarios e ingresos no tributarios, o ingresos financieros como los llama el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno. (5)

Los ingresos tributarios son aquellos que los ciudadanos aportan económicamente de acuerdo a sus ingresos, rendimientos, utilidades, etc., para cumplir con el principio jurídico que nos obliga a todos los ciudadanos mexicanos a contribuir para solventar los gastos públicos, ya sean de la Federación, del Estado o entidad política a la que pertenezcamos, o incluso al municipio en donde residamos. (Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.)



Los ingresos no tributarios son aquellos que provienen de fuentes alternas de financiamiento a los que el Estado recurre para complementar los ingresos provenientes de los tributos de sus ciudadanos y así integrar el Presupuesto Nacional.

Continuando con la clasificación anteriormente estudiada, señalaremos cuales son los ingresos tributarios y la Ley que los contempla:

De acuerdo al artículo segundo del Código Fiscal de la Federación las contribuciones son las siguientes:

"Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- 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 misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.

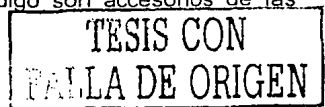
II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las



contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1."

***Los impuestos:***

Los impuestos son las contribuciones esenciales de un Estado, como se puede observar en la definición del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, y en la vida cotidiana son los que proporcionan la fuente de ingresos del país mas considerable, por lo que los impuestos están sujetos a las impugnaciones constantes de los deudores tributarios y el Servicio de Administración Tributaria utiliza más recursos para solventar el cobro de estas importantes contribuciones.

***Las aportaciones de seguridad social:***

Algunos autores consideran que las aportaciones de seguridad social no son contribuciones, entre ellos se encuentra el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, pero en lo que coinciden los ilustres tratadistas del Derecho Fiscal es que el cobro de estas contribuciones si es de carácter fiscal, por lo tanto se encuentran incluidos en el rubro de las contribuciones establecidas en el artículo 2 del Código Tributario Federal.

***Contribuciones de mejoras:***

De acuerdo a la definición de un gran tratadista del Derecho Fiscal, citado por el maestro Arrijo Vizcaíno, (6)Luigi Einaudi, "podemos definir la contribución (especial)

(6) EINAUDI, Luigi.Principios de Hacienda Pública, pp. 72. Ediciones Aguilar, 1962. Apud.

como la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles."

Como podemos observar, Einaudi, señala que la característica especial de las contribuciones de mejoras o especiales como las llama él, es que, se paga con motivo de una obra pública que beneficia directamente a una persona o grupo de personas, siempre que esta obra sea de utilidad pública, y esta o estas personas hayan sido beneficiadas directa o indirectamente.

#### ***Derechos:***

Dentro de esta categoría se encuentran una serie de pagos que se deben realizar a los fiscos locales y Federales, precisamente para tener derecho a ciertos servicios proporcionados por las autoridades antes descritas, como es el suministro de agua, las inscripciones en el registro Público de la Propiedad y del Comercio, uso de autopistas y puentes federales, etc. También esta definición que nos proporciona el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación se encuentra sujeta a discusión debido a que algunos autores no consideran que los derechos sean contribuciones, o mejor dicho que estos ingresos deriven de la relación jurídico tributaria del Estado con el contribuyente, por que los estudiosos del derecho fiscal no están de acuerdo con que los recursos que se obtienen por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación sean considerados como ingresos tributarios.

**Contribuciones accesorias:**

Estos ingresos tributarios son de una importancia trascendental para el Estado, para ubicar a esta categoría de ingresos, tenemos que describirlos como todos aquéllos que no son clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales, así enunciaremos a las multas impuestas por infracción a leyes fiscales y administrativas, y a los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

***Los ingresos no tributarios o financieros:***

Los ingresos no tributarios son aquellos que provienen de diversas alternativas de financiamiento a los que recurre el Estado para que conjuntamente con los ingresos tributarios el Gobierno pueda cubrir y hacer frente a los gastos de la Federación.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcalno da algunos ejemplos de ingresos financieros o no tributarios, como son: ( empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública, productos; amortización y conversión de la deuda pública, moratorias; revaluaciones; expropiaciones; decomisos; y nacionalizaciones. Procedamos a su breve análisis por separado.

**Empréstitos:**

Se les llama así a los créditos o financiamientos que un Estado percibe de los diversos organismos internacionales como pueden ser el ( Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, etc.), o también estos financiamientos provienen de instituciones crediticias privadas de países

extranjeros, o incluso pueden pertenecer al país que pidió dicho crédito, pero al término establecido para el pago de estas obligaciones el gobierno deudor debe otorgar una sobreprima o compensación por concepto de intereses.

Los empréstitos pueden adquirirse a corto, mediano y largo plazo, pero estos factores dependen de las necesidades económicas del Estado petionario del crédito, también los empréstitos pueden ser "libres" o "atados", es decir, que los financiamientos cuando se adquieren de los organismos antes citados pueden utilizarse libremente por el gobierno que los obtuvo, o pueden estar condicionados a la realización de ciertas obras públicas, generalmente, como es el caso del Banco Interamericano de Desarrollo, cuya actividad es la de otorgar dichos créditos a los países Americanos, con la condición de que los destinen únicamente a la realización de ciertas obras públicas, de ahí deriva el nombre de "atados".

Para que este tipo de créditos puedan ser pedidos por el Gobierno Federal, deben estar contenidos y fundamentados en la Ley, (Ley de Ingresos de la Federación), y por supuesto, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 73, fracción VIII, dispone textualmente:

Artículo 73: " El Congreso tiene facultad:

VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29."

Se reconoce expresamente en la Constitución Federal que el gobierno de nuestro país puede celebrar empréstitos, y que además deben generar un incremento directo en los ingresos públicos, ya que de no ser así el Presidente puede incurrir en responsabilidad ante el Congreso de la Unión, a excepción de los tres casos que menciona el artículo antes descrito, como son: la regulación monetaria después de un devaluación, la conversión de la deuda externa, que se refiere básicamente a la renegociación del monto y de los plazos para su pago, y por último los casos en que se deben pedir los empréstitos para las emergencias declaradas por el Presidente de la República cuando se decreta la suspensión de garantías.

#### **Emisión de moneda:**

Con base en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la acuñación y emisión de billetes o moneda nacional, esta emisión realizada por el Banco Central, debe hacerse de acuerdo con las reservas que el país tenga en sus arcas, las reservas deben estar integradas generalmente por metales preciosos como el oro, así como divisas que tengan la solvencia y el reconocimiento de los países del mundo como por ejemplo; el dólar, marco alemán, marco suizo, etc., también pueden contener instrumentos financieros internacionales como las reservas monetarias substitutivas del oro cuyas existencias a nivel internacional comienzan a escasear.

La utilización de este recurso por parte de los Estados es principalmente para:

1. Cubrir los déficits presupuestarios del país, es decir, con motivo de una reestructuración económica y la corrección del Presupuesto en el transcurso del ejercicio fiscal, que debido al complejo proceso legislativo, el poder Ejecutivo se ve en la necesidad de utilizar, siempre y cuando este fenómeno regulatorio no sobrepase las reservas monetarias del país ni su capacidad de endeudamiento, como puede verse, la emisión de moneda no es una captación de recursos, pero, para los fines que persigue el Estado se le ha clasificado como un ingreso no tributario.
2. Cuando existe un exceso de circulante, lo quiere decir que el país ha rebasado su capacidad de endeudamiento y por lo tanto no existen las reservas económicas suficientes para cubrir dicho déficit, por lo que el gobierno toma esta medida económica para ganar tiempo y por cuestiones de índole política, y como resultado se ocasiona la inflación, la devaluación de la moneda y posteriormente la recesión del país.
3. Por la expansión económica de un país, aunque sea transitoria, como es el caso de los inversionistas extranjeros que recuperan la confianza en la economía de nuestro país y por lo tanto los capitales que se habían fugado en un momento dado, regresan y generan un ingreso real para las arcas de nuestro país, otro ejemplo es el uso de los créditos de comercio exterior que utilizan los empresarios nacionales, el pago de adeudos oficiales a contratistas, etc., todos estos factores hacen que la comunidad internacional pierda el miedo de la paridad del peso

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



frente al dólar y por lo tanto la emisión de moneda por el Banco Central, en estos casos, si obedece a la captación de ingresos no tributarios.

#### **Emisión de bonos de deuda pública:**

Son instrumentos negociables que el Gobierno Federal emite y los coloca entre los inversionistas, con el propósito de recaudar ingresos, pero otorgándoles una contraprestación adicional al monto que pagaron, y por haber invertido y solventado parcialmente la deuda pública, garantizando dichas inversiones con sus reservas monetarias, o con los futuros rendimientos de la explotación de sus recursos naturales.

Se llaman de deuda pública, porque la obligación de regresar el monto que invirtieron y la contraprestación pactada por parte del Estado se convierten en pasivos que afectan la solvencia del Erario Federal.

Un ejemplo de este tipo de bonos son los llamados "Tesobonos" o bonos de la Tesorería de la Federación, que fueron expedidos por el Gobierno Federal con el objeto de captar divisas que fortalecieran las reservas nacionales y para el desarrollo de programas de apertura comercial.

El resultado de estos "Tesobonos" no fue fructífero, ya que el Gobierno Federal los colocó entre el gran público inversionista, en las casas de bolsa de Nueva York, con una inversión mínima de 250,000 dólares por tesobono, y prometiendo una compensación del monto invertido más los intereses aún por encima de los

otorgados en los Estados Unidos de América, lo que condujo finalmente a una inestabilidad económica interna, ya que los inversionistas nacionales al percatarse del pasivo tan grande que tenía el Estado, salieron del país y con ellos sus capitales.

La emisión de bonos de deuda pública por parte del Estado, es una fuente de ingresos para el país, siempre que el Estado sepa aprovechar los anticipos otorgados por los inversionistas, ya que la verdadera ganancia del Gobierno no reside en los anticipos económicos, sino en la adecuada utilización de los mismos en la explotación de sus renglones productivos, que generen los ingresos necesarios para cumplir con las obligaciones contraídas, así como para generar amplios márgenes de utilidad.

#### **Amortización y conversión de la deuda pública:**

La amortización es el simple pago oportuno y a su vencimiento de las exhibiciones de capital y de sus intereses estipulados en los empréstitos y los bonos de deuda pública, por su parte la conversión no solo es el pago oportuno y a su vencimiento, sino que es anticipado a los plazos establecidos y por la totalidad de la deuda o parte de las obligaciones que componen la deuda pactada en un plazo determinado.

La amortización es considerada como un ingreso no tributario porque al pagar la deuda establecida, oportunamente y a su vencimiento, el Estado aumenta su capacidad de crédito, ya que los organismos internacionales aumentan su confianza en el país que cancela sus pasivos al término pactado, y por lo tanto la cancelación de un pasivo genera un ingreso.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por su parte la conversión de la deuda pública va más allá, porque además de cumplir con la obligación convenida, disminuye substancialmente el impacto negativo de la deuda, ya que los intereses que cobran las instituciones de crédito internacionales o incluso las nacionales son muy elevados, pero al pagar anticipadamente la deuda estos ya no se generan, aunque se debe hacer hincapié en que algunos países extranjeros establecen penalidades económicas con el objeto de resarcirse por los intereses no cobrados.

Por ultimo, es conveniente hacer mención de la condonación de la deuda, ya que el perdón de los créditos otorgados a una nación no es muy usual, incluso, se les otorga generalmente a los países muy subdesarrollados, como es el caso de Honduras, Haití, Bangladesh, Laos y Nepal.

#### **Moratorias y renegociaciones:**

La moratoria consiste en ampliar los plazos pactados inicialmente para el exhibimiento que corresponden al capital y a los intereses, es decir que se alargan las fechas de pago para que los créditos pactados puedan generar utilidades más grandes y así hacer frente a la obligación estipulada de una manera más ventajosa.

Por su parte las renegociaciones se refieren al replanteamiento total de las estipulaciones del préstamo, es decir aquellas que se refieren al capital e intereses, garantías otorgadas, programas de inversión, la aplicación y vigilancia correcta de los fondos suministrados, etc.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Cuando se utilizan adecuadamente estos recursos financieros, por parte de un Estado, se pueden obtener ciertas ventajas, ya que en el caso de la moratoria y las renegociaciones se alargaran los plazos y por consiguiente las condiciones de pago, se pueden aprovechar mejor los recursos obtenidos en los préstamos, se generan mayores márgenes de utilidad, y cuando se tiene que pagar ya se habrán generado nuevas inversiones y el monto que se exhibe ante el acreedor es mayor, por lo que se pueden reducir los intereses que se estipularon.

Pero el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno señala, que si no se utilizan adecuadamente estos recursos, y solo se les utiliza como medio de diferir el pago de empréstitos que no produjeron, ni pueden ya producir, por haber sido inadecuadamente utilizados, los rendimientos esperados, serán simples formas artificiales de demorar el inevitable estallido de una crisis económica.

#### **Devaluaciones:**

Las devaluaciones se originan principalmente cuando el Estado no ha sabido llevar adecuadamente las finanzas públicas, por lo que se genera el desempleo, inflación, y déficits presupuestarios, debido a estos fenómenos monetarios, el Gobierno Federal se ve en la necesidad de alterar la paridad cambiaria, es decir, que las reservas monetarias que se encuentran en las arcas del Erario Público no corresponden con el circulante que emite el Banco Central, por lo tanto la moneda nacional no esta respaldada debidamente y como consecuencia inevitable sufre una devaluación, ya que se necesita mas dinero para adquirir servicios y productos que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

antes se obtenían a precios inferiores, esta medida, a pesar de que genera algunos beneficios, como son: un incentivo en las exportaciones, recuperación de una cierta capacidad de endeudamiento externo y captación de divisas turísticas, no son nada comparadas con el grave desajuste ocasionado a la Balanza Comercial Interna.

Sin embargo, algunos países desarrollados las utilizan, para ajustar la paridad cambiaría de su moneda, ya que aunque suene paradójico, la fortaleza excesiva de la moneda, (como es el caso de Estados Unidos), le origina una serie de conflictos económicos y monetarios, como la dificultad de mantener las reservas monetarias suficientes para respaldar a su divisa, y también para exportar sus productos a los países que son menos desarrollados, ya que estos prefieren adquirir dichos productos con países que tengan una paridad cambiaría similar a la suya, por lo que los países desarrollados optan por devaluar su moneda y así poder exportar a las naciones menos desarrolladas.

### **Revaluaciones:**

Como su nombre lo indica, es totalmente lo opuesto a las devaluaciones, por lo que el Estado que revalúa su moneda incrementa su paridad cambiaría en su cotización en los mercados internacionales.

Esto solo se logra incrementando las reservas disponibles en el Banco Central, debido a los ingresos recaudados por la exportación de sus productos, al ahorro interno, al manejo adecuado y cauteloso del gasto público y a la presencia de una

economía sólida y sana, pero generalmente, las revaluaciones solo suceden en los países altamente desarrollados.

Los beneficios que se obtienen son:

1. Amplía el crédito público y la capacidad de endeudamiento externo.
2. Abarata considerablemente las exportaciones y aumenta los márgenes de utilidades los intercambios monetarios con otras divisas.

Aunque parezca ilógico, también tienen sus inconvenientes, como son:

1. La reducción considerable de sus exportaciones.
2. Disminuye la obtención de recursos por los créditos otorgados a países que tengan una paridad cambiaria inferior, ya que los créditos que contratan resultan más gravosos para ellos, ya que tienen que pagarlos con una divisa cuyo valor va en aumento.

#### **Derechos y productos:**

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, considera que los derechos y productos son ingresos no tributarios, y dentro de los productos hace mención de las expropiaciones, decomisos, y nacionalizaciones, pero debido a que hemos estudiado y conceptualizado a los derechos como ingresos tributarios no profundizaremos en su estudio.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 1.3 Egresos del Estado:

Existen diversas teorías y explicaciones sobre el Presupuesto de Egresos de la Federación, algunos tratadistas como Duguit y Jéze consideran al Presupuesto de Egresos como un acto formalmente legislativo, pero, materialmente administrativo por ser un acto de previsión y autorización, la discusión surge, porque la doctrina extranjera considera que el Presupuesto no solo se elabora con los egresos( como ocurre en México), sino también con los ingresos, es por eso que el ilustre autor Jéze afirma que "el Presupuesto es una mezcla de actos jurídicos reunidos en un documento, que para su análisis debe dividirse en cuanto recursos y a gastos."

En México, Gabino Fraga<sup>(8)</sup>, expone que "para poder llegar a una conclusión sobre el particular( la naturaleza intrínseca del presupuesto), es necesario conocer a fondo los efectos jurídicos que produce el presupuesto."

Los efectos del Presupuesto según el maestro Gabino Fraga<sup>(9)</sup> son los siguientes:

"a) El presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos( Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 126).

b) El Presupuesto constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo(Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 74-IV).

(7) FONROUGE, Giuliani, C. M., Derecho Financiero, pp72. Apud.

(8) FRAGA, Gabino. Op. Cit.

(9) Ibidem.

- c) El Presupuesto, consecuentemente, produce el efecto de descargar de responsabilidad al Ejecutivo, como todo manejador de fondos se descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos.
- d) A su vez, el presupuesto es la base y la medida para determinar una responsabilidad, cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones (contenidas en la Ley Orgánica de la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación)."

Como pudimos observar, la Cámara de Diputados, debe conceder la autorización al Poder Ejecutivo para el manejo de los fondos públicos, ya que así lo establece nuestra Constitución Política Federal.

### 1.3.1 Concepto del presupuesto de egresos.

Es el acto jurídico, formalmente legislativo y materialmente administrativo, mediante el cuál el Poder Legislativo le otorga la autorización legal al Poder Ejecutivo para que administre y utilice los fondos públicos contenidos en La Ley de Ingresos de la Federación expedida para el ejercicio fiscal correspondiente, con una vigencia anual.

### 1.3.2 Clasificaciones:

Algunos autores clasifican al Presupuesto de Egresos en Presupuesto de caja, Presupuesto de competencia y Presupuestos Plurianuales.

El maestro Giuliani Fonrouge, explica que el Presupuesto con una vigencia anual presenta diversos problemas, como que no se cumplan ciertos objetivos del Estado



en un periodo determinado, ya que la erogación comprometida en un año, muchas veces se traduce en pagos efectuados en ulteriores periodos financieros lo que ocasiona dificultades inimaginables.

#### **Presupuesto de caja:**

También llamado cash basis, en la terminología inglesa, y de gestión por los autores franceses, esta basada en que se consideran solo los ingresos y las erogaciones efectivamente materializadas o realizadas, en el periodo respectivo, en el caso de nuestro país un año, por lo tanto, únicamente se registra contablemente el movimiento de los fondos públicos, sin tomar en consideración el origen de sus operaciones. En este sistema las cuentas se cierran al término del año financiero, así que lo que no ha podido cobrarse o pagarse pasa instantáneamente al siguiente ejercicio fiscal, por lo tanto no existen residuos.

#### **Presupuesto de competencia:**

Aquí predomina el aspecto jurídico, por lo tanto se computan los ingresos y erogaciones que se van a realizar en el ejercicio fiscal, sin que importe el momento en el cual se van a hacer efectivas, por lo que es un sistema previsor. En este sistema las cuentas no cierran en el año fiscal correspondiente, ya que deben quedar pendientes hasta que se liquiden las operaciones pactadas, y los residuos deben computarse en el mismo ejercicio fiscal, por lo que se debe utilizar un periodo adicional, lo suficientemente extenso para contabilizarlos. En este caso, el ejercicio financiero es mayor que el año financiero.

### **Presupuestos Plurianuales:**

Para poder hacer frente a los diversos cambios y problemas económicos, muchos países han optado por instalar un sistema de Presupuesto de Egresos Plurianual, que significa que el periodo o ejercicio fiscal abarca más de un año, como se ensayó en Francia( bianual ), y la Constitución de Argentina de 1949,( que podían ser hasta de tres años), y algunos casos extremos como el de Uruguay hasta 4 años. Pero en otros países se han tomado decisiones más drásticas, se han implementado sistemas cíclicos, como en Suecia, Finlandia, Bélgica y Suiza, en donde los presupuestos se ajustan a las expansiones y depresiones del ciclo económico mediante la constitución de reservas, créditos de anticipación y la amortización alternada.

#### **1.4 Derecho financiero:**

El Derecho Financiero surge por la necesidad del Estado por crear las normas jurídicas que reglamenten la forma en que este se va a allegar de todos los recursos necesarios para cubrir el Presupuesto Nacional, e inclusive hacer frente a los imprevistos que pueden ocurrir en materia económica debido a los diversos fenómenos de la vida moderna. Por lo tanto el Derecho Financiero va más allá de la relación jurídico - tributaria, ya que este comprende todos y cada uno de los ingresos que necesite el Gobierno para llevar a cabo sus objetivos en materia presupuestaria.

#### 1.4.1 Concepto de Derecho financiero.

El maestro Sergio Francisco de la Garza (10) opina que: "El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado, entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."

Por su parte(11) Pugliese dice: "El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas."

Giuliani Fonrouge (12) lo define como: " el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina."

(10) DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Op. Cit.

(11) Idem.

(12) Idem.

Para Sáinz de Bujanda (13)<sup>o</sup> Es la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.”

Las definiciones anteriores son las más aceptadas entre los especialistas del Derecho Financiero, y por lo tanto es difícil hacer una nueva, pero los elementos que nos dan esos conceptos nos permiten integrar una idea más cercana a lo que es, realmente, esa disciplina tan amplia llamada Derecho Financiero.

Por un lado tenemos:

1. Que es un conjunto de normas jurídicas.
2. Regulan la actividad financiera del Estado.
3. Se dividen en tres momentos o etapas:
  - a) Recaudación de los ingresos.
  - b) Gestión de los ingresos.
  - c) Erogación de los mismos.
4. Los ingresos se necesitan para el desarrollo de las actividades del Estado.
5. Regula las relaciones de los poderes y órganos del Estado, entre el Estado y los ciudadanos, entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas.

(13)Idem.

La conclusión a la que hemos llegado, y por lo tanto el concepto personal es el siguiente:

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas pertenecientes al Derecho Público, que regulan los procedimientos para la obtención, administración y erogación de los ingresos tributarios y financieros, para que el Estado lleve a cabo su actividad financiera, asimismo, se encarga del estudio y regulación de las relaciones del Estado y sus órganos, los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de estas normas.

#### 1.4.2 Divisiones del Derecho financiero.

Regularmente, los autores más importantes de esta rama del derecho han dividido al Derecho Financiero en tres momentos o fases de la actividad financiera del Estado:

1. Derecho Fiscal.
2. Derecho Patrimonial.
3. Derecho Presupuestario.

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, siendo este, el órgano encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos. Debido a que esta rama del Derecho financiero será estudiada con posterioridad en un apartado especial, la dejaremos para su posterior análisis.

### El Derecho Patrimonial.

Esta división esta representada por las normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado, así como las empresas públicas o privadas propiedad del Estado, todos estos elementos constituyen la rama del Derecho Financiero Patrimonial.

Sáinz de Bujanda<sup>(14)</sup> nos dice: "El Derecho Financiero Patrimonial es la rama del derecho Financiero integrada por las normas y principios que rigen la gestión de los bienes y de las empresas de titularidad pública, así como la participación de los entes públicos en las empresas de titularidad privada, desde la perspectiva de la idoneidad jurídica de unos y otras para generar rendimientos que hayan de afluir al tesoro en calidad de ingresos públicos, con su consiguiente reflejo presupuestario."

### El Derecho Presupuestario.

Esta integrado por las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, y a la responsabilidad de los funcionarios públicos que hagan mal uso de dichos recursos. Existen diferentes términos para denominar a esta rama del Derecho Financiero, por ejemplo en Italia se le llama Contabilidad del Estado.

Para Sáinz de Bujanda<sup>(15)</sup> el Derecho Presupuestario "es la rama del derecho financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo y contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de recursos, alimentan el tesoro público."

(14) SAINZ DE BUJANDA, F. , Hacienda, I, pp35-45. Apud.

(15) Ibidem.

### 1.4.3 El problema de la autonomía del Derecho financiero.

Aunque este problema tiene diversas teorías que están a favor o en contra de la autonomía, primero debemos especificar que se entiende por autonomía.

En este caso autonomía significa que se deben apartar de las demás ramas del Derecho las normas, instituciones y principios que pertenezcan a nuestra disciplina (Derecho Financiero) y recurrir a la interpretación e integración de las mismas.

Pero es pertinente señalar que existen además diversas clases de autonomía que se señalarán a continuación:

- a) La autonomía científica o dogmática, es aquella que conglera institutos, principios, y conceptos propios, para formar un sistema en si, y además se aplican a un ámbito de realidad con un conjunto de principios propios.
- b) La autonomía didáctica, ya que constituyen un campo de enseñanza distinto respecto a las demás ramas del derecho.
- c) La autonomía legislativa, ya que por razones obvias, constituye un cuerpo de leyes separado y diferente de las demás.

### 1.5 El Derecho Tributario.

El origen histórico de esta denominación surge cuando los pueblos vencedores imponían una especie de contribución forzosa a los pueblos vencidos en una guerra, o también existe otra teoría que dice que era una ofrenda a los dioses.

Pero con el tiempo estas significaciones fueron evolucionando hasta nuestros días, y ahora se utiliza el vocablo tributo para conceptualizar a las contribuciones de carácter económico que los ciudadanos están legalmente obligados a entregar en favor del Estado. (Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.)

#### 1.5.1 Concepto de Derecho Tributario.

El maestro Sergio Francisco de la Garza<sup>(16)</sup> nos da su concepto: "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."

Del concepto anterior, podemos percatarnos de uno de los aspectos fundamentales del derecho tributario, que los particulares deben tributar para cubrir los gastos públicos, y aplicado a nuestra legislación fiscal el concepto abarca por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y las contribuciones accesorias, ya que todos estos rubros suelen denominarse ingresos tributarios.



### 1.5.2 Las divisiones del Derecho Tributario.

Las divisiones más aceptadas por los autores y especialistas de esta rama del derecho son las siguientes:

#### Derecho Tributario Sustantivo:

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y la relación sustantiva principal y las accesorias que se vinculan con el tributo.

De una manera más sencilla, se puede decir que al Derecho Tributario corresponde lo que en el Derecho Civil se conoce como Derecho de las Obligaciones, ya que por un lado regula el crédito tributario, (que es la contribución de carácter económico que los ciudadanos están obligados a pagar al Estado), y por el otro regula la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos.

#### Derecho Tributario Formal o Administrativo:

Es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular la actividad de la Administración Pública, cuando se encarga de la determinación y recaudación de los tributos, así como de su tutela.

La diferencia principal entre el derecho Tributario Sustantivo y el formal radica en que el primero tiene el carácter de crédito y el segundo no, y tampoco existe identidad ni analogía de materia.

### Derecho Constitucional Tributario:

Es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y regulan al poder tributario de los órganos y autoridades competentes del Estado y además coordinan los diversos poderes que existen en los Estados federales o entidades federativas, además determinan los límites temporales y espaciales que ejercen los poderes tributarios.

Es obvio que el Derecho Constitucional Tributario se encuentra consagrado en nuestra Carta Magna, y protegido por los tribunales federales. También es preciso aclarar que este nace antes que el derecho Tributario Sustantivo y el Formal.

### Derecho Procesal Tributario:

Es el conjunto de normas jurídicas que se encargan del estudio de los procesos legales que resuelven las controversias o conflictos que se suscitan entre el Fisco y los particulares, la mayor parte de ellos se encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

### Derecho Penal Tributario:

Es el conjunto de normas jurídicas que señala cuales son los ilícitos en materia tributaria, estos pueden ser delitos o simples infracciones, además designa también las sanciones que se deben imponer a los transgresores.

El Derecho Penal Tributario no solo se encarga de indicar las sanciones inherentes a la falta de pago de las obligaciones tributarias, sino que además tiene por objeto tutelar los bienes y valores a que el derecho Tributario se consagra por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria.

#### Derecho Internacional Tributario:

Es el conjunto de normas jurídicas consuetudinarias que tratan de evitar los problemas que surgen entre los Fiscos de los diferentes países, o entre sus ciudadanos y un Estado o Estados extranjeros, como la doble tributación, la evasión y elusión fiscal, y las formas de cooperación entre los países desarrollados y subdesarrollados.

#### 1.5.3 La autonomía del Derecho Tributario

La autonomía del derecho tributario reside principalmente en el principio de legalidad, ya que este, es la piedra angular de su estructura, por que, atendiendo a lo establecido en nuestra constitución, los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y en sentido material, este principio es conocido como "nullum tributum sine lege" lo que según Jarach (17) "significa la existencia de un corpus de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias y el monto de estas y los sujetos a los cuales la obligación corresponde, entonces, por lo menos aquélla autonomía estructural que corresponde al derecho penal, el cual, sin embargo, a diferencia del derecho tributario, nunca puede hallar aplicación sin una actividad jurisdiccional: le corresponde, según nosotros, la misma autonomía estructural que al derecho civil."

(17) Op. Cit. pp 30.

También existe autonomía del Derecho Tributario frente al Derecho Administrativo, ya que los destinatarios del Derecho Tributario Sustantivo son los particulares y no la administración pública, lo que quiere decir que son ellos los que aplican directamente las normas del Derecho Tributario Sustantivo sin que intervenga necesariamente la administración pública.

Por último, la autonomía del derecho tributario ha sido declarada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en varias ejecutorias, además reconocidos autores como el maestro Flores Zavala también la proclaman.

#### 1.6 El Derecho fiscal.

Los orígenes de la palabra fiscal se encuentran en un vocablo de origen latín "fiscum", que quiere decir canasta o cesto, pero la verdadera relación con nuestra materia fue el sistema impositivo que se ejerció en la antigua Roma, como sabemos en esta época, existía un fuerte sistema patriarcal, en donde el "pater familias" se encargaba de llevar en una especie de libro todos los gastos que generara su familia, entendiéndose por familia, en sentido lato, es decir, esposa, hijos, nuera, nietos, etc., de ahí se derivaban el cálculo de los impuestos que debía pagar para el sostenimiento de la actividad financiera del Gobierno. Así, cada año llegaban los recaudadores del fisco o "fiscum" a revisar el libro diario, y en ese momento le notificaban la cantidad que debía pagar, entonces la depositaba en la ranura de la bolsa, que estaba adherida al brazo del recaudador por razones de seguridad.

Con el transcurso del tiempo, los ciudadanos comenzaron a llamarles a los recaudadores, por su signo más distintivo que era el "fiscum", posteriormente este vocablo evolucionó hasta convertirse en el término utilizado para referirse al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o para señalar la función del mismo que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

### 1.6.1 Concepto de Derecho Fiscal.

De acuerdo con la definición del maestro Adolfo Arrijo Vicaño (18), dice que el "Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco."

La anterior definición podemos complementarla diciendo que esta disciplina llamada Derecho Fiscal debe nacer bajo el principio de legalidad, y además debe poseer un carácter de bilateralidad, lo que se entiende por bilateralidad es que, al mismo tiempo que esta norma impone obligaciones, también concede derechos, la obligación de contribuir para los gastos públicos y el derecho de acudir ante las autoridades administrativas (en el caso de los recursos administrativos) y ante las jurisdiccionales a combatir las resoluciones del Fisco, en caso de que sus impuestos o su cobro, no se hayan llevado a cabo bajo el principio de legalidad, equidad, o incluso constitucionalidad.

(18) Op. Cit. pp 17

### 1.6.2 La autonomía del Derecho Fiscal.

Aunque algunos autores han planteado la autonomía del derecho fiscal, incluso del derecho tributario, la opinión del maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno es que el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario solamente están divididos por el punto de vista desde el cual se quiera estudiar a estas disciplinas, es decir, que el Derecho Fiscal se estudia desde el punto de vista del fisco, o el órgano de la Administración Pública encargado de la recaudación de las contribuciones, y el Derecho Tributario desde el punto de vista de los contribuyentes.

## CAPITULO II

### “NACIMIENTO Y DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA”

#### 1. Nacimiento.

Como introducción a nuestro segundo capítulo señalaremos tres tipos de clasificaciones sobre el nacimiento de la obligación tributaria que el maestro Sáinz de Bujanda (19) enuncia en su obra “Notas de Derecho Financiero”:

1. La Ley, que por si misma sería generadora de obligaciones fiscales, es decir, sin ningún vínculo con algún hecho generador que justifique su cobro, y a las cuales el maestro denomina meramente legales.
2. La Ley, pero unida o vinculada a un hecho generador, y distinto de la voluntad de obligarse, esta segunda clasificación es la que va de acuerdo al sistema impositivo mexicano, a las cuales nuestro autor denomina ex - lege.
3. Por ultimo tenemos la tercera clasificación, en la cual un sujeto por voluntad propia produce a su cargo una obligación tributaria, y además es reconocida por la Ley como tal, a este tipo de obligaciones se les denomina voluntarias.

Como podemos observar el nacimiento de la obligación tributaria en nuestro sistema tributario concuerda con la clasificación numero 2, en donde el nacimiento de las obligaciones fiscales se da bajo el principio de legalidad, es decir, primero la obligación tributaria debe estar contenida en una Ley, y con las formalidades que revisten al proceso legislativo mexicano, posteriormente debe estar vinculada la Ley

(19) SAINZ DE BUJANDA, F., Notas de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pp. 221 y ss., así como el mismo autor de RDFHP, ns. 58 y 59, artículo titulado “El Nacimiento de la obligación Tributaria, y Hacienda y Derecho, vol. IV, 1 parte.”

con un hecho generador de la obligación, y por último, se da como veremos más adelante la exigibilidad de la obligación.

### 1.1 Causación.

En nuestro país se le conoce como causación al momento en el cual se considera completado el hecho generador de la obligación tributaria contenida obviamente en una Ley.

Por lo tanto, es en este momento en que los autores más destacados en la materia consideran que surge el nacimiento de la obligación tributaria.

Para evitar confusiones y como aclaración, debemos señalar que existe una gran diferencia entre el momento de la causación y de la exigibilidad, como lo expresa García Mullin (20), "ya que la causación como instante de consumación del hecho generador, marca el instante en que este se completa en sus elementos materiales y temporales, y por lo tanto pertenece al Legislador el establecerla en la creación de los tributos mediante el principio de legalidad."

Por lo que se refiere a la determinación, podemos decir que es el momento en que la obligación se torna exigible, y ya que únicamente se refiere al momento en que el pago o exacción debe hacerse, el Legislador es más flexible y puede incluso dejar al Poder Ejecutivo la libertad de fijar el plazo sin transgredir de ninguna forma el principio de legalidad.

(20) Op. Cit. pp132.



Para el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno (21) la determinación es "la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la Ley hacendaria."

Duverger (22) establece que "Fijar el impuesto es, en primer lugar, determinar cuales son las bases imponibles, y seguidamente medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto."

El maestro Arrijo Vizcaíno nos indica que en nuestro Derecho Positivo Fiscal existen diferentes clases de tarifas utilizadas en la determinación de la obligación tributaria, entre las que se encuentran:

1. Cuota Fija. Aquí se establece un porcentaje, que debe ser fijo tomando como base el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Un ejemplo es el Impuesto General de Importación , en donde se aplica un porcentaje a la factura de la mercancía importada, el cual varía de acuerdo al tipo de mercancía de que se trate y al país de donde provenga, según se tengan tratados o acuerdos sobre aranceles de importación.
2. Tarifa Progresiva. En este tipo de tarifas se establecen tasas diferenciales, es decir, entre más aumente el monto del hecho generador mayor será el porcentaje, y por el contrario, cuando el monto del mismo sea menor este ira decreciendo. A este tipo de tasas también se les denomina escalonadas, ya que se toma en cuenta su progresividad.

(21) Apud.

(22) Idem.

3. Cantidad Fija. Aquí, a diferencia con las otras tasas, no se le aplica al hecho generador un porcentaje, sino, una cantidad exacta, determinada en la moneda del curso legal de que se trate, en nuestro sistema impositivo tiene poca aplicación, ya que debido a las devaluaciones e inflaciones constantes sería de mucho riesgo para las arcas del Erario Federal estar adaptando estas cantidades en cada una de las contribuciones.

### 1.2 Clasificación de las obligaciones tributarias.

Debido a que en el capítulo I se hizo mención a este rubro, incluso se analizó el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos limitaremos a realizar un breve comentario al respecto.

El maestro Sergio Francisco de la Garza <sup>(23)</sup> señala las siguientes obligaciones tributarias como las más importantes en nuestro país.

1. Impuestos. Nuestro Código Fiscal Federal, señala que los impuestos nacen cuando se cumpla con una situación jurídica o de hecho prevista por la Ley, y que son impuestos por exclusión todos aquellos que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, etc. Nuestra única forma de identificarlos es cerciorándonos de que han sido creados por Ley, que no están destinados a un gasto público específico si la Ley no lo menciona así, y que no se encuentren comprendidos en las fracciones II, III, y IV del Código Fiscal de la Federación.

(23) Op. Cit., pp. 550 y 551

2. Contribuciones de mejoras. Este tipo de obligaciones fiscales se generan cuando una persona o grupo de personas se ven beneficiadas directamente con los servicios públicos prestados por la Federación, estado, o municipio en donde residan, ya que, por ejemplo, el alcantarillado, la iluminación, y la construcción de carreteras cerca de las propiedades de las personas antes mencionadas incrementan su plusvalía, y en consecuencia el valor catastral de sus inmuebles, teniendo así una ganancia con los servicios prestados, por lo tanto deben pagar una cantidad adicional y proporcional al beneficio obtenido.

3. Aportaciones de Seguridad Social. Como ya habíamos mencionado el capítulo anterior, el Estado substituye a las personas en su cumplimiento con las obligaciones en materia de seguridad social, pero, la substitución del Estado en este tipo de contribuciones genera gastos que el erario debe afrontar, por lo tanto las personas que se benefician por esta intervención del Estado a su favor deben pagar una cuota, al Instituto Mexicano del Seguro Social, y es el patrón o empleador el que debe realizar la exacción ante esta autoridad.

4. Derechos. La obligación tributaria en los derechos nace en el momento en que se solicitan los servicios o se prestan, de acuerdo con la opinión del maestro Sergio Francisco de la Garza, pero también opina que en caso de que los derechos sean solicitados por el contribuyente estos deberán pagarse con anterioridad a la prestación del servicio.

La anterior reseña de las obligaciones fiscales enunciadas son parte de la opinión de nuestro destacado autor de Derecho Financiero, pero, a diferencia del análisis hecho en el primer capítulo, estas anotaciones son alternas a las del Código Fiscal de la Federación.

### 1.3 La determinación de la obligación tributaria.

Como ya habíamos señalado la determinación de la obligación tributaria es un momento distinto a la causación, incluso posterior a esta.

En Italia se le llama "accertamento" a la actividad por medio de la cual las autoridades tributarias fijan los elementos inciertos de la obligación.

Los Tribunales Colegiados la han definido como el acto u operación posterior al señalamiento de la Ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo.

Para el estudio de este tema, es necesario e imprescindible un estudio del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en su primer y segundo párrafo, en donde nuestro legislador explica el momento o lapso en el que se da la determinación en nuestro sistema impositivo.

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

Dichas disposiciones se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán 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. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

La determinación en nuestro sistema tributario corresponde a los contribuyentes, como lo menciona el párrafo segundo del citado artículo, ya que las contribuciones se causan conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes, esta es una de las causas por las que el legislador consideró que el sujeto pasivo realizara la determinación, sin embargo, en algunos casos las autoridades tributarias pueden realizar la determinación, siempre y cuando los contribuyentes les proporcionen la información necesaria.

### 1.3.1 Naturaleza jurídica de la determinación tributaria.

Hemos visto en el punto anterior (supra 1.3), que la determinación de las contribuciones puede darse en dos formas, cuando el contribuyente la realiza, que

es en donde se puede aceptar por parte de algunos autores que aquí nace la contribución, ó cuando debe existir un reconocimiento por parte de la autoridad tributaria, y por lo tanto es esta quén realiza la determinación.

Para la segunda opción existen diferentes tesis que les otorgan un efecto meramente declarativo o constitutivo, dependiendo del autor de la tesis.

#### **La tesis del efecto declarativo.**

Esta tesis es creada por el distinguido autor Giannini, quien le otorga un efecto declarativo a la determinación de la obligación tributaria, cuando concurren dos elementos muy importantes, la Ley y el presupuesto, es decir, es una obligación ex - lege, aunque, no excluye la posibilidad de que el legislador tome una decisión distinta, como otorgarle a la autoridad administrativa la facultad de determinar la obligación posteriormente, a lo que Giannini expresa que únicamente tendría un efecto declarativo.

#### **La tesis del efecto constitutivo.**

El principal expositor de esta tesis es Allorio, quien dice que la obligación tributaria solo se puede determinar cuando la autoridad tributaria produce el acto administrativo, llamado por nuestro tratadista "acto imposición", su argumento se fundamenta en que en una Ley italiana se establecía que el contribuyente no podía pagar el tributo hasta que se produjera el acto imposición por parte de la autoridad tributaria, incluso cuando fuera su voluntad el cumplir con esa obligación.

Berliri, por su parte, tiene una opinión parecida pero no tan radical, ya que él afirma que la autoridad administrativa antes de que se de el "ascertamiento" solo tiene un derecho potestativo sobre la obligación, y Allorio lo llama interés, en conclusión, Berliri le da al "ascertamiento" un efecto constitutivo de obligación tributaria.

En el derecho positivo mexicano el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación en su párrafo cuarto señala que:

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

Es evidente que nuestra legislación tributaria sigue y se adapta a la tesis de Berliri y de Allorio, ya que las obligaciones que se deben de determinar por parte de las autoridades fiscales el legislador las hace exigibles 17 días después de la retención o de 5 en los demás casos, por lo tanto no pueden ser pagadas hasta que la

autoridad tributaria las haya determinado y notificado legalmente, a lo que el autor Sergio Francisco de la Garza les llama condición y plazo.

### 1.3.2 Clases de la determinación tributaria.

Las clases de determinación tributaria más aceptadas por los grandes autores de la materia y en especial por el maestro Sergio Francisco de la Garza<sup>(24)</sup>son:

- a) Determinación según el sujeto que la realice.
- b) Determinación según la base conforme a la cual se realice.

#### **Determinación según el sujeto que la realice.**

- a) Según este criterio podemos distinguir diversos sujetos que realizan la determinación, el primero de ellos es el sujeto pasivo principal que determina su propia obligación o incluso una ajena según lo disponga la Ley respectiva, como en el caso de los retenedores, aquí no existe intervención de la autoridad administrativa correspondiente, a esta clase de determinación se le llama "determinación por el sujeto pasivo" o "autodeterminación", pero esta última ha recibido muchas críticas.
- b) La segunda determinación según nuestro autor es la que realiza la autoridad tributaria pero con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, esta es considerada como la determinación normal en Europa, llamada también de oficio.

(24) Op. Cit. pp. 553-563



- c) La tercera aunque en nuestro país no es legalmente posible se base en un tipo de acuerdo entre el sujeto pasivo principal o por deuda ajena y la autoridad tributaria en el cual celebran un convenio para determinar la base imponible o la cuota tributaria, también se le conoce como "concordato tributario."

Generalmente nuestro sistema impositivo nacional, adopta los dos primeros ejemplos de determinación tributaria, de acuerdo al análisis del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que hemos hecho con anterioridad.

El principio básico que sigue nuestro derecho positivo en materia tributaria es que el sujeto pasivo sea el que determine su obligación, sin embargo no lo libera de la colaboración y exhibimiento de la información que tenga en su poder ante la autoridad tributaria correspondiente, en el caso de que sea esta última quien realice la determinación.

#### **Determinación según la base conforme a la cual se realice.**

Como su nombre lo indica, en este método se utiliza la base para clasificar a la determinación de la obligación impositiva, pero también existen subdivisiones a las que haremos brevemente una referencia.

1).Determinación con base cierta: Es utilizada por la autoridad tributaria o por el sujeto pasivo, con conocimiento y comprobación del hecho generador, con todos sus elementos y estimaciones económicas, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación lo llama de comprobación directa.

**Determinación con base presunta.**

Es utilizada generalmente por la autoridad tributaria y también por el contribuyente, y en este método la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas en la Ley, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 75, que habla sobre las presunciones de los ingresos de los sujetos establecidos en la propia Ley, y explica que en caso de existir discrepancias entre los estados contables y registros entregados por el contribuyente y las estimaciones hechas por la autoridad tributaria, se considerara esa diferencia como ingreso gravable en caso de que el contribuyente no demuestre con las pruebas procedentes, el origen de la misma.

**Determinación con base estimada.**

También llamada por los autores base estimativa, cuando los otros dos métodos de determinación no son posibles, es decir, no existe base cierta, y si no existe base presunta establecida por la Ley, entonces la autoridad correspondiente debe investigar y mediante los hechos que pueda comprobar, la información proporcionada por terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, y todos aquellos documentos jurídicos y contables a que tenga acceso los podrá utilizar para determinar el hecho generador y proporcionarle un parámetro económico, también puede utilizarla para llegar a una determinación estimativa.

Nuestro sistema tributario nacional utiliza en sus diversas disposiciones y Leyes de carácter fiscal los tres métodos de determinación analizados anteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se ha pronunciado en contra de ninguno

de ellos, sin embargo señala que "la averiguación y la fijación de la carga del contribuyente debe hacerse en términos de legalidad por estar proscrito, desde luego, en el régimen de derecho actual, cualquier acto arbitrario."

Más adelante explicaremos la relación que existe entre el sujeto y el objeto en los métodos de determinación examinados con anterioridad, pero estos tópicos serán tratados en los puntos (1.3.3 y 1.3.4. infra).

### 1.3.3 Sujeto.

La relación del sujeto en la determinación de la obligación tributaria es fundamental, aunque debemos distinguir entre el sujeto activo o autoridad tributaria y el sujeto pasivo; principal o solidario. El sujeto activo, como ya hemos indicado es la autoridad administrativa encargada de la determinación de la obligación tributaria, pero, cuando el sujeto pasivo interviene en la determinación, entonces surge la duda si en realidad es él quien determina dicha obligación o solo tiene efectos declarativos.

El Código Fiscal de la Federación vigente nos dice en su artículo 6 que el contribuyente es el obligado a determinar las obligaciones a su cargo, salvo que exista disposición expresa en contrario, por lo tanto el sujeto pasivo en sus diversas modalidades tiene una importancia considerable en nuestro Derecho Tributario positivo, incluso algunos autores señalan la importancia de crear un Derecho de las Obligaciones Tributarias.

El procedimiento que en sentido lato se aplica es que el contribuyente reconoce la existencia del hecho generador en donde el interviene, lo cuantifica económicamente y mediante una declaración, realizada en formatos preestablecidos por la autoridad, los entrega a la autoridad tributaria correspondiente y realiza su pago.

Si el procedimiento anterior fue realizado con apego a Ley correspondiente, la autoridad no tendría intervención en la determinación de la obligación tributaria, como lo señalan algunos autores especialistas en la materia, pero, si la autoridad revisa dicha declaración y encuentra errores de tipo contable, u omisiones en la determinación realizada por el contribuyente, entonces sí tendrá intervención directa en la determinación de la obligación tributaria, incluso, tendría que imponer las sanciones correspondientes al sujeto pasivo que no haya cumplido con las disposiciones establecidas en la Ley correspondiente.

Por último cabe señalar que la determinación realizada por el sujeto pasivo o autodeterminación, puede ser cambiada mediante declaraciones complementarias que el propio sujeto pasivo puede hacer llegar a la autoridad correspondiente, ya sea porque esta se lo requirió o porque el mismo se dio cuenta de algún error.

#### 1.3.4 Objeto.

El objeto de la determinación de la obligación tributaria es encontrar el hecho generador que da origen a la misma, es decir, encontrar en que momento se ha

realizado un presupuesto de hecho, y la relación que existe entre este y el sujeto pasivo, asimismo fijar la base de la tasa para cuantificar la deuda tributaria, fundamentar este procedimiento en una Ley, es decir cumplir con el principio de legalidad y por último señalar el impuesto a pagar.

Algunos autores señalan como parte del objeto de la determinación de la obligación tributaria la investigación previa que realiza la autoridad tributaria para encontrar si el sujeto pasivo realmente tiene alguna deuda de origen tributario, por lo que anexan también las visitas domiciliarias y el razonamiento lógico - jurídico que el sujeto activo toma como base de la determinación.

### 1.3.5 La exigibilidad de la obligación tributaria.

El maestro Sergio Francisco de la Garza señala que existe una diferencia entre el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad, en el primero existe un vínculo entre la administración tributaria (acreedor) y el deudor (sujeto pasivo), la segunda consiste en que el ente público dotado de facultades para exigir el crédito tributario obliga al deudor a que cumpla con su obligación, es decir el pago de la prestación, un ejemplo de esto sería la función que realiza el Servicio de Administración Tributaria en nuestro país.

La exigibilidad de la obligación tributaria se puede dividir en hechos instantáneos y en hechos periódicos, los instantáneos surgen cuando el legislador hace coincidir la exigibilidad de la obligación con las causaciones de la misma, o por que realmente la exigibilidad es instantánea de acuerdo con las leyes respectivas, y los segundos

se originan cuando el legislador otorga un plazo o período específico para que se de la exigibilidad antes señalada, no así para la causación. Un ejemplo de estos hechos instantáneos con período es el impuesto por el Uso y Tenencia de Vehículos.

En conclusión la exigibilidad de la obligación tributaria se da cuando el pago del crédito es requerido coactivamente por la autoridad fiscal cuando los plazos señalados para el pago establecidos en la Ley respectiva han transcurrido y este no se ha realizado. Los plazos deben ser señalados en las leyes especiales de las contribuciones, pero el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 indica que en caso de que no existan disposiciones especiales se deberá tomar en consideración los plazos establecidos en el mismo.

La opinión del maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>(25)</sup> sobre este tema es la siguiente:

"Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la Ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente."

También nuestro autor explica las graves consecuencias de la exigibilidad para los contribuyentes, ya que debido a esta actitud por parte del sujeto pasivo la autoridad fiscal tiene que iniciar las facultades coactivas correspondientes, y por lo tanto realiza erogaciones que el erario público resiente y por ende las finanzas públicas del Estado, por eso el maestro nos enuncia tres consecuencias que origina la exigibilidad de la obligación tributaria:

(25) Op. Cit. pp. 136 y 137.

1. La imposición de recargos y multas. Los recargos se imponen al contribuyente como una compensación por la mora en que ha incurrido al no cumplir con el pago de sus contribuciones, en cambio las multas son sanciones estimables en dinero que la autoridad tributaria impone con motivo de la infracción a las leyes fiscales.

Como pudimos observar, la autoridad no solamente tiene facultades para exigir la obligación tributaria, sino también para sancionar al contribuyente y resarcirse del daño que han sufrido sus arcas al no percibir a tiempo sus ingresos.

2. El inicio del procedimiento económico - coactivo, el cual se realiza cuando el contribuyente incumple con el pago de uno o varios tributos, y por lo tanto el sujeto activo, en este caso la autoridad fiscal, debe asegurarse de percibir dichos ingresos, es decir, la contribución principal más los accesorios, como los recargos, multas y gastos de ejecución, y aún en contra de la voluntad del deudor debe embargar y rematar bienes suficientes para cubrir el monto de que se trate.

3. El cobro de los gastos de ejecución. Las erogaciones que debe realizar la autoridad fiscal correspondiente en el procedimiento económico - coactivo deben ser cubiertas también por el deudor tributario, ya que los honorarios de los ejecutores fiscales, publicación de convocatorias de remate, transporte de los bienes embargados, etc, causan gastos que la autoridad normalmente no debe hacer, por lo tanto el contribuyente debe responder de las consecuencias de su incumplimiento.

Las consecuencias de la exigibilidad de la obligación tributaria son realmente graves para quien incurre en ellas, por lo tanto el contribuyente debe estar consciente de que el cumplimiento es lo más adecuado.

Por último debemos señalar que las facultades de las autoridades se extinguen en un plazo de cinco años, con fundamento en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

#### 1.4 Hecho generador.

Para iniciar el estudio de este punto, es necesario atender a las propuestas de algunos autores que indican la existencia de un presupuesto de hecho antes de que exista el hecho generador, y además, cual es la teoría que sigue el Código Fiscal de la Federación.

El presupuesto de hecho es la hipótesis que antecede al hecho generador, según los tratadistas y en particular Rubino <sup>(26)</sup> nos dice que "se entiende por presupuesto de hecho el conjunto de elementos necesarios para la producción de un efecto o de un núcleo de efectos."

Por lo tanto, debemos entender que el presupuesto de hecho es la abstracción del conjunto de elementos que van a originar el hecho generador, siendo este la materialización o individualización de la hipótesis del derecho tributario sustantivo.

(26) Rubino, A.pud.



Sainz de Bujanda (27) dice que el presupuesto de hecho es "el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en las normas, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta."

El sistema tributario nacional sigue la teoría del presupuesto de hecho, como lo expresa el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 dispone que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales."

Como se puede observar, los legisladores nacionales no tomaron en cuenta que para que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes es necesario que se saque de la abstracción hipotética a los sujetos previstos por las normas tributarias, y la única forma de hacerlo es en el hecho generador, que, como veremos más adelante(1.4.1 supra.), es la materialización del presupuesto de hecho.

Ahora describiremos lo que es el hecho generador, y en opinión de los autores destacados en la materia, es la concretización de la hipótesis contenida en el presupuesto de hecho, lo que nos permite identificar al sujeto que lo realiza y relacionarlo con la norma tributaria.

(27) SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Apud.

Berliri (28) nos explica que "el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye el presupuesto típico, es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que, al concretarse en un particular hecho generador, da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva; presupuesto típico y hecho generador, no son, por tanto, más que una especie de dos géneros más vastos: el presupuesto y el hecho jurídico."

Ataliba (29) nos dice que "el hecho generador es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo, fenómeno que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria."

Los autores anteriores coinciden en que existe un presupuesto de hecho que antecede al hecho generador, pero no todos los autores señalan esta diferencia, inclusive, llegan a confundir el presupuesto de hecho y el hecho generador como sinónimos.

#### 1.4.1 Concepto.

El hecho generador es la consecuencia jurídica del presupuesto de hecho, es decir la materialización y concretización de la hipótesis tributaria que en forma genérica señala los elementos, sujetos, y alcances de la obligación tributaria.

(28) BERLIRI, A. Op. Cit.

(29) ATALIBA, G. Apud.

El hecho generador se debe encontrar en los parámetros descritos en la Ley que señala el presupuesto de hecho. Asimismo, se debe fijar la base imponible, que es un elemento interno del hecho generador, por lo tanto la base imponible es la magnitud con la que se va a fijar el monto de la obligación tributaria, y los autores distinguen entre parámetro y base imponible.

El parámetro es la medida que no se expresa en dinero, y la base imponible si es expresada en dinero.

La conclusión a la que podemos llegar es que el hecho generador siempre es la consecuencia del presupuesto de hecho, el cual es determinado en la Ley respectiva, siendo el hecho generador la especie y el presupuesto de hecho el genero, por lo tanto, es el hecho generador el que permite a la autoridad identificar al sujeto pasivo principal o solidario, y fijar la base imponible como elemento interno y particular de cada hecho generador.

### 1.5 Definición de crédito fiscal.

El artículo 4 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

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

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

De la definición del Código Fiscal de la Federación, se pueden analizar varios elementos, entre los que destacan, que el carácter de crédito fiscal se lo otorga el hecho de que el Estado o sus organismos descentralizados perciban las contribuciones descritas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, así como los aprovechamientos, accesorios, etc. Por lo tanto el legislador no enumeró los tipos de créditos fiscales y únicamente señaló todos aquellos ingresos que el Estado tiene derecho a percibir y que tendrán el carácter de créditos fiscales, incluso extendió este criterio a los ingresos que deriven de las responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares.

Por último, debemos destacar de la definición anterior que los créditos fiscales jamás se destinarán a un fin específico, a menos que exista una disposición expresa en la Ley.

#### 1.5.1 Concepto.

En mi opinión, el crédito fiscal es el conjunto de ingresos que la Federación tiene derecho a percibir cuando provengan de las contribuciones, aprovechamientos, accesorios y de las responsabilidades que deriven de sus servidores públicos siempre que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas autorizadas por esta sean las que recauden dichos ingresos.

### 1.5.2 Naturaleza jurídica.

La naturaleza jurídica de los créditos fiscales se encuentra fundamentada en los artículos 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2, 3 y 4 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 13 fracción IV, de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

### CAPITULO III

#### "FORMAS DE EXTINCION DEL CREDITO FISCAL"

##### 1. Condonación.

La condonación en materia fiscal se asemeja a la remisión de deuda a la que se alude en el Código Civil del Distrito Federal en su artículo 2209 el cual dispone "cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas; excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.", sin embargo, debido a la especialidad de la materia tributaria tiene sus particularidades, por ejemplo, en esta materia se debe hablar de condonación de tributos y la condonación de multas.

##### 1.1 Concepto.

El concepto que da el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno (30) en su obra "Derecho Fiscal" es el siguiente: "consiste en la figura jurídica tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas."

Como podemos observar la condonación es el perdón de las obligaciones fiscales como dice el maestro Arrijo Vizcaíno, sin embargo esta puede ser total o parcial, es decir se pueden perdonar las obligaciones fiscales en cuanto a su pago y en cuanto a las formalidades contables con que debe cumplir el contribuyente, como exhibir ante las autoridades fiscales competentes sus libros de contabilidad, documentos

(30) Op. Cit. pp 543.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

fiscales, estados de cuenta en sistemas electrónicos, etc., en resumen la autoridad tributaria puede optar por la condonación total o parcial de las obligaciones fiscales.

#### 1.1.2 Especies de la condonación.

##### **La condonación de tributos.**

La condonación de tributos solo puede realizarla el ejecutivo federal mediante disposiciones de carácter general, es decir, debe ir dirigida a un grupo de personas y nunca a un particular, ya que esto engendraría un tratamiento desigual para los contribuyentes y además dejaría al libre albedrío de las autoridades tributarias la condonación de las contribuciones.

##### **La condonación de multas.**

Sin embargo la condonación de multas puede hacerse de manera general o particular, debido a que las multas son accesorias al crédito fiscal y por lo tanto las autoridades tienen ciertas facultades y parámetros para fijarlas y condonarlas.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 39, fracción I, dispone lo siguiente.

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

- I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, 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."

El criterio anterior es sostenido por la siguiente tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS SOLICITUDES RELATIVAS, SON IMPUGNABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO. Si bien la condonación de multas a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no es un derecho que sea susceptible de exigirse coactivamente por el solicitante, sino un beneficio concedido por la autoridad hacendaria consistente en la remisión parcial o total de la multa fiscal impuesta al particular, en atención a las específicas circunstancias de cada caso y a las causas que originaron la imposición de la sanción, ello no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión, máxime que el referido artículo dispone que la resolución recaída a tal solicitud de condonación no puede impugnarse a través de los medios de defensa establecidos en dicho ordenamiento.

Amparo en revisión 973/97. Lotes, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997.  
Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Amparo en revisión 1034/97. Inversiones Lomas, S.A. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Al respecto el maestro Arrijo Vizcaíno explica que existen dos tipos de causas por las cuales el ejecutivo puede condonar:

1. Por causas de Fuerza Mayor, que como ya hemos visto en el texto del artículo 39 fracción I, del Código Fiscal de la Federación se aplica en situaciones de emergencia, de inminente peligro para alguna región del país, o rama de actividad productiva que pueda verse seriamente afectada por algún fenómeno de la naturaleza, y generalmente el Poder Ejecutivo Federal resuelve este tipo de situaciones anormales para el país y para el Erario Público mediante un decreto mediante el cual condone los tributos que en el se señalen, así como los sujetos, región o regiones afectadas, ramas de la actividad industrial a las que vaya dirigido y el periodo mediante el cual se aplicaran sus beneficios.
2. Criterio Discrecional. El maestro explica que el Ejecutivo Federal tiene otra opción en cuanto a la condonación de multas, ya que según dispone el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades discrecionales para revisar la imposición de multas, los criterios conforme a los cuales la autoridad sancionadora las impuso, e incluso condonarlas total o parcialmente, siempre y cuando se apege a los parámetros

establecidos en las leyes respectivas, y al respecto el artículo 74, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación dispone:

"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 condonación fiscal como hemos visto, tiene un fin en nuestro sistema tributario nacional, el hacer frente a desastres de la naturaleza como en el caso de la condonación de tributos y el revisar las posibles irregularidades que las autoridades tributarias pudieron cometer en la imposición de multas, ya que estas al ser accesorios de los créditos principales son impuestas de manera discrecional y dentro de los parámetros fijados por las leyes, por lo tanto el Ejecutivo Federal siendo el único facultado para su uso, no tiene un poder de ejercicio amplio como podría pensarse en un principio, ya que esta restringido por las disposiciones antes estudiadas.

Después de haber estudiado a la condonación desde el punto de vista de la doctrina más relevante en nuestra materia y conforme a la legislación nacional podemos señalar que es una forma de extinción de las obligaciones tributarias, aunque esta pueda ser de manera parcial o total.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## 1.2 El pago.

El pago es la forma ideal de extinguir las obligaciones tributarias, debido a que cumple con todos los fines y propósitos de las autoridades tributarias, como son la recaudación de las contribuciones y el utilizar dichos ingresos para los fines de la Federación.

Previamente a la realización del pago por parte del sujeto pasivo principal o solidario, debe existir como requisito la determinación de la obligación tributaria, la cual como ya hemos descrito en los puntos que anteceden es el contribuyente el que debe realizarla, y ocasionalmente, la autoridad tributaria.

En materia civil el pago "es la entrega de la cosa o cantidad debida" en las obligaciones de dar, y "la prestación del servicio que se hubiere prometido" para las obligaciones de hacer.

En materia tributaria, el ilustre tratadista Giuliani Fonrouge (31), dice que el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades."

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno nos dice que existen dos acepciones del pago, la acepción jurídica y la económica.

(31) GIULIANI FONROUGE, C.M. "Derecho Financiero", vol. 1, n.237, citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México DF. 2001, pp 596.

La acepción jurídica se refiere al cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente cuando al realizar la exacción del tributo contribuye para los gastos públicos de la Federación, entidad federativa o municipio en el que resida, así como cuando cumple con los requisitos de carácter formal establecidos en las leyes fiscales, como la entrega de libros contables, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, mostrar sus estados de cuenta a las autoridades tributarias, etc. En opinión del autor antes citado estos ejemplos son una forma de pago jurídicamente hablando.

En la acepción del pago de carácter económico es entregar la cantidad en dinero del crédito fiscal correspondiente, o entregar los bienes que tengan un valor pecuniario y que cumplan con lo estimado en la determinación de la obligación tributaria.

Nuestro autor también hace una clasificación de los tipos de pago que existen en nuestro Derecho Positivo nacional y a continuación se mencionan:

#### A. Pago Liso y Llano de lo Debido.

En esta especie del pago el contribuyente entrega la cantidad adeudada al Fisco correspondiente en los términos de las leyes tributarias, sin hacer objeciones ni interponer recurso administrativo o judicial alguno, en síntesis constituye el pago idóneo para cualquier administración tributaria, por lo tanto la carga tributaria automáticamente se extingue.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

#### B. Pago de lo indebido.

El pago de lo indebido, como su nombre lo indica, se realiza cuando el contribuyente le paga al fisco una cantidad que no debía o incluso paga una cantidad mayor de la adeudada, y con base en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación puede solicitar la devolución del pago de lo indebido, incluyendo los intereses y la actualización tomando como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor, por lo tanto, se llega a la conclusión de que realmente no se esta extinguiendo una obligación fiscal, lo que el contribuyente esta haciendo es dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias e incluso excediéndose en las cantidades adeudadas.

#### C. Pago bajo protesta.

En esta modalidad del pago propuesta por nuestro autor, el contribuyente cumple con la exacción de la contribución a su cargo, sin embargo, muestra su inconformidad con la carga tributaria y manifiesta que va a pagar bajo protesta, lo cual se hace para garantizar el interés fiscal, ya que el Fisco nunca litiga sin garantía y para evitar que corran los recargos en su contra, ya que en caso de que en la sentencia de los recursos legales interpuestos no sea a su favor el crédito fiscal no se incrementará sensiblemente en su contra.

#### D. Pago extemporáneo.

En esta especie del pago el contribuyente si entrega las cantidades debidas al fisco, sin embargo lo realiza de manera extemporánea, por lo tanto, se hace acreedor a los recargos y sanciones por haber pagado fuera de los plazos fijados por las leyes correspondientes, entonces se puede hablar de una extinción de la obligación

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

tributaria únicamente si también entrega las aportaciones de carácter económico que derivan de los recargos, multas y demás sanciones.

#### E. Pago de anticipos.

Se presenta cuando el sujeto pasivo realiza un pago proporcional de un ingreso gravado, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta, el cual grava los ingresos de la prestación de servicios profesionales de manera anual, sin embargo le permite al prestador de servicios ir enterando anticipos durante el transcurso del año fiscal, y al final de este periodo realiza la recaudación total del ingreso gravado.

El autor mexicano de Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Emilio Margalín Manautou <sup>(32)</sup> dice que la determinación del pago puede realizarse por:

1. Por declaración.
2. Por liquidación.
3. Por retención.
4. Por recaudación, y
5. Por estimación.

#### 1.2.1 Sujetos del pago.

En este punto analizaremos los diversos tipos de sujetos involucrados en el pago, desde las especies de sujetos pasivos y los activos que intervienen en esta relación.

(32)MARGAIN MANAUTOU, Emilio., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pp 286.,Editorial Porrúa, México D F . 1909.



**Sujetos pasivos que deben pagar.**

El sujeto pasivo principal, es decir, aquel a quien la Ley le impone la obligación de pagar el tributo es el que debe realizarlo por adeudo propio.

Pero existe otra modalidad de los sujetos pasivos como son los responsables solidarios a los que alude el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, a estas personas se les designa por Ley como deudores solidarios del crédito fiscal, incluso el artículo 141 del citado Código permite en su fracción IV, la "Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia", por lo tanto, percibimos que la autoridad fiscal permite que cualquier persona que desee asumir voluntariamente en nombre del sujeto pasivo principal la carga tributaria puede hacerlo, siempre y cuando compruebe su solvencia económica.

También los sucesores y herederos del sujeto pasivo principal deberán responder por los adeudos de carácter fiscal hasta por el valor de los bienes transmitidos con fundamento en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

Por último cabe señalar la existencia del sujeto pasivo por responsabilidad objetiva, es decir aquella persona, (física o moral) que adquiera bienes que tienen algún tipo de gravamen fiscal tendrán que responder de esa carga hasta por el valor total de los bienes que hayan sido afectados por la deuda tributaria.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### **Los sujetos hábiles de cobro.**

En nuestra legislación tributaria nacional se contempla que las diferentes autoridades fiscales sean los sujetos hábiles de cobro, como lo establece el artículo 13, primer párrafo, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio Fiscal de 2002 la cual dispone lo siguiente:

"Artículo 13. Los ingresos que se recauden por los diversos conceptos que establece esta Ley se concentrarán en la Tesorería de la Federación y deberán reflejarse, cualquiera que sea su naturaleza, tanto en los registros de la propia Tesorería como en la cuenta de la Hacienda Pública Federal."

Sin embargo mediante los acuerdos que se establecen entre la Federación y las entidades federativas las tesorerías estatales y municipales pueden colaborar con el fisco federal en la recaudación de impuestos federales.

#### **1.2.2 El objeto del pago.**

"El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria.", como dice el maestro Sergio Francisco de la Garza (33), aunque debemos distinguir entre las obligaciones tributarias sustantivas y las obligaciones tributarias formales.

(33) Op. Cit. pp 600.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Las obligaciones tributarias sustantivas son aquellas en las cuales se cumple con la prestación requerida siempre que se entregue la cantidad de dinero determinada, o se realice el pago en especie, según lo señalen las leyes tributarias respectivas.

En cambio, las obligaciones tributarias formales son aquellas en las que se debe realizar un hecho positivo, o un hecho negativo, según lo explica nuestro ilustre autor, un ejemplo sería el mostrar los documentos contables a la autoridad tributaria, en el caso del hecho positivo, y en el caso del hecho negativo o abstención, sería el abstenerse de ocultar información que le sea requerida por la autoridad tributaria correspondiente.

Además existen tres principios que se deben seguir, según el maestro de la Garza:

1. Principio de Identidad. Bajo este principio, se debe cumplir exactamente con el objeto de la obligación tributaria y no otra, por ejemplo, si la obligación tributaria debe ser cumplida en dinero el deudor no podrá entregar otro tipo de bienes.
2. Principio de Integridad. En este principio la deuda no se puede considerar satisfecha hasta que se pague en su totalidad, es decir, si la deuda de carácter tributario ha generado créditos fiscales accesorios, como recargos, multas, y gastos de ejecución, estos deberán ser liquidados en su totalidad conjuntamente con el crédito fiscal principal para que la obligación sea considerada satisfecha.
3. Principio de indivisibilidad. Aquí se estipula que la obligación tributaria debe ser satisfecha totalmente y no de manera parcial, a menos de que exista algún convenio con la autoridad tributaria respectiva, como el caso de pago en parcialidades.

El lugar de pago corresponde obviamente a la oficina recaudadora que tenga jurisdicción en el domicilio del contribuyente, sin embargo, hay excepciones como en el caso de las aduanas, que por razones jurídicas y prácticas se debe realizar el pago en las mismas. Cuando sea el retenedor de las contribuciones el que realice el entero de las mismas entonces será la oficina recaudadora que se encuentre en su jurisdicción la que reciba el pago y no la oficina recaudadora correspondiente al domicilio del contribuyente.

Cuando el fisco no recibe el pago de las contribuciones a tiempo o cuando existe mora por parte del sujeto pasivo entonces la autoridad tributaria debe actualizar la cantidad que dejó de percibir, de acuerdo con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación que dispone:

"Artículo 17-A. El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la

actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de esta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable."

En conclusión las obligaciones tributarias deben pagarse dentro de los plazos fijados en la Ley, es decir, cuando se realice el hecho generador, además el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 dispone: "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.", además dispone en su párrafo IV, "A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- 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 de 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."

### 1.3 Compensación.

En el Derecho Común la compensación es "cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho."

El maestro Castan Tobefias (34), define a la compensación como "el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras unas de las otras."

Aunque en el derecho civil la compensación es aceptada generalmente por acuerdo de voluntades, en el Derecho Tributario existen autores que afirman que no es posible realizar la compensación entre los créditos y las deudas de las contribuciones públicas, sin embargo más adelante señalaremos los casos en que si es posible.

Giuliani Fonrouge (35) es uno de los autores que expresa su inconformidad contra la compensación en materia tributaria ya que dice "es principio universalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre si los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas."

(34) Op. Cit. pp 614.

(35) Idem.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 1.3.1 Definición.

La compensación en el Derecho Tributario es una forma recíproca de extinción de obligaciones fiscales cuando el contribuyente y la autoridad tributaria coinciden en su carácter de acreedores y deudores, por lo tanto, se liquidan las dos deudas hasta por el monto de la menor.

Un ejemplo de la compensación en materia tributaria es cuando el contribuyente se da cuenta que ha pagado al fisco indebidamente cierta cantidad, pero al mismo tiempo, tiene que pagar su Impuesto Sobre la Renta anualmente, por lo tanto puede acreditar la cantidad pagada indebidamente contra ese impuesto, siempre y cuando tengan la misma naturaleza, es decir, que la cantidad pagada indebidamente haya sido también para cubrir el Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación regula la compensación en materia fiscal, por lo tanto lo analizaremos para encontrar los elementos esenciales de esta figura jurídica.

"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 aquel en que la compensación se

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

realice, presentando para ello el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.

Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general. Independientemente de lo anterior, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos de este código, aquellos podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

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 aquel 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 estos 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."

El criterio anterior es sustentado por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito en su tesis jurisprudencial II.3o.A.6 A, Tomo: XV, Mayo de 2002:

COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO 23, PÁRRAFO SEGUNDO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El artículo 23, segundo párrafo, del código tributario federal prevé dos hipótesis para compensar: la primera consiste en que si las cantidades a favor de los contribuyentes no derivan de la misma contribución, sólo pueden compensarse en los casos y cumpliendo con los requisitos que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general. La segunda, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos previstos por el Código Fiscal de la Federación, podrán compensar cualquier impuesto a su favor, únicamente contra el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepción hecha por operaciones de comercio exterior, y siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. Consecuentemente, si el referido numeral sólo precisa y fija las condiciones, requisitos, reglas y excepciones que deben observar los contribuyentes para que puedan compensar los saldos a favor que tengan de los impuestos federales, contra el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo, mas en forma alguna fija contribuciones a cargo de los particulares, no puede contravenir la garantía de equidad tributaria, propia de las disposiciones legales que fijan contribuciones o sus elementos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL  
SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 231/2001. Grupo Industrial Toluca, S.A. de C.V. 11 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel de Jesús Rosales Suárez. Secretario: Héctor Manuel Salvador Pérez.

ESTADO LIBRE ASOCIADO DE  
PUERTO RICO  
TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



### 1.3.2 Sujetos.

Los sujetos que se encuentran establecidos y regulados por el artículo anterior son los contribuyentes y el Fisco Federal, sin embargo también existe la compensación entre organismos estatales como veremos más adelante, los sujetos descritos al principio deben satisfacer determinados presupuestos como por ejemplo:

1. Que tengan una obligación tributaria (contribuyente) y un crédito fiscal (autoridad tributaria) de manera recíproca.
2. Que las cantidades compensadas provengan de un mismo impuesto, salvo autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
3. Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros conforme al Código Fiscal de la Federación podrán compensar cualquier impuesto federal contra el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio.
4. La compensación de los créditos fiscales podrán hacerse de oficio, siempre que la autoridad correspondiente le notifique debidamente al contribuyente.
5. No se podrá solicitar la compensación de créditos fiscales que ya hayan prescrito.
6. No se podrá solicitar la compensación de créditos fiscales cuya devolución ya haya sido solicitada.

Es preciso hacer hincapié en que el reglamento del Código Fiscal de la Federación señala ante que autoridad podrá solicitarse la compensación:

"Artículo 13. Cuando en los términos del artículo 23 del Código, el contribuyente efectúe la compensación total o parcial de cantidades a su favor derivadas de una misma contribución, deberá hacerlo ante la autoridad recaudadora correspondiente. Efectuada parcialmente la compensación, podrá continuar aplicando el saldo a favor en pagos futuros."

Como podemos observar el saldo que tenga el contribuyente a su favor podrá continuar aplicándose en los pagos que en el futuro tenga que realizar, es decir, si únicamente compenso una obligación parcialmente y de ahí se derivo una cantidad a su favor, esta puede ser utilizada por él para hacer el entero de las próximas contribuciones, siempre que se obtenga autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Hemos estudiado la compensación de los créditos fiscales por parte del contribuyente, sin embargo existen otras especies de compensaciones que por su importancia y trascendencia debemos incluir en esta obra.

Otra especie de compensación es la que se realiza entre organismos estatales, como lo dispone el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación que textualmente dice:

"Artículo 24. Se podrán compensar los créditos y las 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 estos."

Se puede destacar de este artículo que debemos tomar en cuenta a los organismos estatales como uno más de los sujetos de la compensación tributaria, por lo tanto, deben existir acuerdos previos entre estas entidades para que se puedan compensar los créditos y deudas tributarias que tengan en común.

Para finalizar el estudio que hacemos de la compensación en materia tributaria es necesario incluir además de los tipos de compensación ya analizados, la compensación de estímulos fiscales por parte del contribuyente, tal y como esta regulado por el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 25. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.

Cuando los contribuyentes acrediten cantidades por concepto de estímulos fiscales a los que no tuviera derecho, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades acreditadas indebidamente y a partir de la fecha del acreditamiento."

Quienes soliciten la compensación de créditos o estímulos fiscales sin que esta proceda, deberán de pagar la cantidad compensada indebidamente y además se causaran recargos, pero esto no es todo, también se actualizará el monto de lo compensado indebidamente conforme al artículo 21 de el Código Fiscal de la Federación, por lo que el contribuyente responsable deberá pagar desde 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, por lo que es conveniente advertir al contribuyente oportunamente sobre estas disposiciones.

#### 1.4 Remate y adjudicación judicial.

Para hablar del remate y la adjudicación judicial debemos iniciar por describir al embargo, ya que este procedimiento es anterior al remate y a la adjudicación judicial.

El embargo de bienes del contribuyente esta regulado en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que:

"Artículo 151. Las autoridades fiscales , para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederá de inmediato como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
- II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento."

El artículo citado y transcrito señala que el embargo procede para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y también sus accesorios, por lo tanto, la autoridad fiscal que realiza el embargo lo hace en contra de un contribuyente que no cumplió con sus obligaciones fiscales en los plazos establecidos, por lo tanto, el fisco, tiene que garantizar el cumplimiento de estas obligaciones, por lo que tiene que sustraer del contribuyente bienes suficientes para cubrir la cantidad adeudada por el sujeto pasivo, además es necesario aclarar que el embargo puede realizarse sobre bienes reales, bienes raíces, negociaciones, créditos a favor del contribuyente, etc.

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación señala la forma en que se deben realizar las diligencias de requerimiento de pago y de embargo en caso de que el deudor tributario no pague.

“Artículo 152. El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por esta, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.”

En el embargo regulado por los artículos anteriores es necesario requerir de pago previo a la ejecución del mismo, en caso de que no sea así se procederá a la diligencia correspondiente.

Se debe indicar que la persona que realice el embargo debe identificarse y tener facultades en la orden respectiva para retener bienes importados que el contribuyente debió manifestar a la autoridad competente, además el contribuyente puede ser nombrado como depositario de los bienes embargados conforme al artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, y también tiene derecho a señalar bienes embargables como lo dispone el artículo 155 del citado Código, en caso de que se niegue a ejercer tales derechos el ejecutor designará al depositario y deberán firmar los testigos también señalados por el ejecutor, y si se negaran a firmar se hará constar en el acta levantada.

Posteriormente al procedimiento antes descrito se inicia la enajenación de los bienes embargados, la que se efectúa mediante el remate.

La enajenación de los bienes embargados debe realizarse con base en el remate de los mismos, por lo que analizaremos los elementos necesarios para que este se finque.



"Artículo 173. La enajenación de bienes embargados, procederá:

- I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.
- II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
- III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.
- IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer."

Toda enajenación de los bienes embargados debe hacerse mediante subasta pública, salvo los casos que el Código Fiscal autoriza, es por eso que se debe fijar la base para el remate, la cual se apoyará en el avalúo, en el caso de los bienes embargados, y el avalúo pericial, para el caso de las negociaciones embargadas. Se puede optar por uno de los dos, siempre y cuando el embargado y la autoridad correspondiente lleguen a un acuerdo en un plazo de seis días, posteriormente se le notificará al embargado la designación del tipo de avalúo.

En caso de que el embargado no este conforme con la valuación hecha, podrá interponer el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación, en el cual deberá designar a un perito o a un valuador de los que establece el reglamento del Código Fiscal de la Federación, o que pertenezca a una institución dedicada a la

compraventa y subasta de bienes, en caso de no interponer el recurso antes citado se tendrá por aceptado el avalúo realizado por la autoridad fiscal, y si el perito designado por el embargado hiciere un avalúo con un margen de diferencia superior al 10% con respecto al avalúo hecho por el valuador designado por la autoridad, está designará dentro de un plazo de seis días a un perito tercero valuador conforme a las bases establecidas anteriormente, y tendrá un plazo de 10 días para rendir su dictamen en el caso de bienes muebles, 20 para inmuebles y 30 para negociaciones a partir de la fecha de su aceptación. . (Artículo 174 Código Fiscal de la Federación).

El remate es la convocatoria que realiza la autoridad fiscal para que realice la enajenación de bienes embargados mediante subasta pública y los bienes serán entregados al mejor postor, con las bases establecidas en el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

"Artículo 176. El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.

La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

En el caso de que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito

Federal elevado al año, la convocatoria se publicará en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en la que resida la autoridad ejecutora, dos veces con intervalo de siete días. La última publicación se hará cuando menos diez días antes del remate."

El Código Fiscal de la Federación dispone que la convocatoria de remate debe realizarse al día siguiente después de haber quedado firme el avalúo, para que este se realice en los treinta días siguientes, sin embargo, se deben extender citatorios a los acreedores que se encuentren en el certificado de gravámenes que corresponda a los últimos diez años, si por alguna razón eso no fuera posible, deberán ser citados mediante las convocatorias en donde se anuncie el remate en donde se expresarán sus nombres.

Mientras el remate no sea fincado el embargado podrá proponer a las autoridades fiscales un comprador de los bienes, y este deberá cubrir de contado por lo menos el crédito fiscal, esta medida es uno más de los derechos que se establecen para el embargado, tal vez, para que en caso de que desee recuperar los bienes sea más fácil hacerlo con un conocido.

La postura legal es de el valor de las dos terceras partes del interés fiscal, si el importe de la postura es menor al interés fiscal los bienes embargados se remataran de contado.

El día y hora señalados para el remate en la convocatoria el jefe de la oficina exactora les anunciará a los presentes que posturas fueron calificadas como las mejores conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, y dará lapsos de cinco minutos hasta que la postura que ofrezcan no sea mejorada, entonces el jefe de la oficina exactora designará la mejor postura, en caso de que varios hubieran ofrecido igual suma de contado este la designará por suerte.

Si el postor no cumple con las obligaciones contraídas con la autoridad fiscal entonces perderá el depósito que hubiera realizado y este se aplicará en favor del fisco federal, por lo tanto se continuarán con las almonedas.

Una vez que se haya fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito dentro de los tres días hábiles siguientes, el postor deberá entregar la cantidad de su postura o la que resulte de las mejoras. Concluido el procedimiento anterior se llamará al contribuyente para que emita las facturas o comprobantes de la enajenación de los bienes, y si no lo hiciera la autoridad entregará los documentos al postor en su rebeldía.

Una vez que los bienes sean adjudicados al adquirente este debe retirarlos, en caso de no hacerlo se causarán derechos por almacenaje a partir del día siguiente.

Cuando se finque el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido y dentro de los diez días siguientes al remate el postor deberá

enterar a la oficina ejecutora la cantidad fijada en su postura o la que resulte de las mejoras.

Dentro de los diez días siguientes al pago realizado por el postor y una vez nombrado el notario por este, la oficina ejecutora citará al ejecutado para que otorgue y firme la escritura de compraventa y si no lo hiciere la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía, aun así el ejecutado responde por los vicios ocultos y la evicción.

Los bienes descritos anteriormente pasarán al adquirente libres de gravámenes por lo que la autoridad competente deberá notificar al registro público que corresponda la cancelación de los mismos en un plazo que no excederá de 15 días.

Después de haber hecho una breve sinopsis del tema del remate en materia fiscal pasaremos a analizar la modalidad de la adjudicación en favor del fisco, que en opinión del maestro Sergio Francisco de la Garza es cuando realmente se puede considerar al remate y adjudicación de bienes del contribuyente como una forma de extinción de las obligaciones tributarias.

El artículo 190 del Código Fiscal de la Federación dispone al respecto:

"Artículo 190. El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de pujas.

### III. En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

El fisco federal se adjudicará los bienes en caso de que no existan postores, lo que quiere decir que después de haber realizado la convocatoria y dentro de los plazos establecidos para que se finque el remate no apareciera ningún interesado entonces el fisco se adjudicará los bienes, quedando extinguida la obligación del contribuyente hasta por el valor de los bienes adquiridos.

A falta de pujas es otro caso por el cual el fisco federal puede adjudicarse los bienes a su favor, es decir, en caso de que los postores no hagan mejores ofertas a su postura inicial.

En caso de que las posturas o pujas sean iguales entonces el fisco puede optar por adjudicarse los bienes, ya que tal vez las posturas y pujas que se propusieron no convienen a los intereses del fisco.

#### 1.5 La dación en pago.

La dación en pago 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." Catan <sup>(36)</sup> y la dación para pago es el "acto por el cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa o un derecho distintos del 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."

El maestro de la Garza dice que la dación en pago en el Derecho Tributario mexicano es muy rara, incluso el ejemplo que nos da en su obra "Derecho Financiero Mexicano" es el caso en que los bienes que se le hubieran embargado al contribuyente se enajenen fuera del remate, lo que constituiría una especie de dación en pago, ya que el ejecutado consiente su enajenación para cumplir su obligación con el fisco, lo que, en sentido estricto es una prestación diversa de la debida, que es el pago liso y llano de la contribución. Al respecto el artículo 192 del Código Fiscal de la Federación dispone:

" Artículo 192. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate cuando:

- I. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores."

El criterio anterior esta sujeto a interpretación, ya que algunos autores pueden no estar de acuerdo con la dación en pago como forma de extinción de las obligaciones tributarias.

Sin embargo el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito emitió la siguiente tesis (XXII.1o.33 A XII, Septiembre de 2000), que apoya el criterio del maestro:

□

DACIÓN EN PAGO A FAVOR DEL FISCO FEDERAL DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SE ENCUENTRA EXENTA DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 191, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 10-C DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA). El primero de los numerales antes invocados dispone que al no verificarse el remate en segunda almoneda, el bien se considera enajenado en un 50% del valor del avalúo y se acepta como dación en pago a favor del fisco federal, quien podrá adjudicárselo, enajenarlo a su vez o donarlo a las instituciones que el propio dispositivo establece. En consecuencia, si en el caso a estudio, el bien inmueble otorgado por el actor en garantía del crédito, fue adjudicado a favor del fisco federal, aceptándose como dación en pago, es indudable que tal caso encuadra dentro de la hipótesis del artículo 10-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece una exención de dicho impuesto, entre otros, por los ingresos derivados de la enajenación de inmuebles que realicen los contribuyentes como dación en pago; sin que tenga relevancia el hecho de que esa figura se



haya considerado dentro del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que el último precepto en cita en ninguna parte establece que la exención no opera cuando la dación en pago se verifique dentro de aquel procedimiento. Así es que si la ley no hace dicha distinción, tampoco puede hacerla la autoridad fiscal recurrente.

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal: 64/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Querétaro del Servicio de Administración Tributaria, 10 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretario: Mauricio Torres Martínez.

#### 1.6 Confusión.

La confusión en materia civil dispone que: la obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma persona. La obligación renace si la confusión cesa. La confusión que se verifica en la persona del acreedor o deudor solidario solo produce efectos en la parte proporcional de su crédito o deuda.

Sin embargo hay que señalar que existen autores que se oponen terminantemente a esta opinión como el caso de Giuliani Fonrouge <sup>(37)</sup> que expresa "se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales", en cambio Jarach <sup>(38)</sup>

(37) Op. Cit. pp. 623.

(38) JARACH, D. Apud.

afirma que "la confusión en las obligaciones tributarias es una circunstancia rara, pero no imposible."

El ejemplo que el maestro de la Garza nos da de la confusión en materia tributaria es el de la expropiación, que en su opinión pueden reunirse las calidades de acreedor y deudor en un mismo ente, ya que al adquirir bienes por expropiación y en caso de que estos tuvieran algún tipo de gravamen tributario entonces el fisco podría ser acreedor y deudor al mismo tiempo, lo que constituye una especie de confusión en materia tributaria bastante sui generis.

Sin embargo debemos aclarar que el maestro simplemente emite una opinión que puede o no concordar con los más grandes tratadistas contemporáneos y del pasado, pero en esta obra la enunciamos porque representa a uno de los autores más destacados en la materia en nuestro país, y por ello resaltamos su aportación tan notable en su obra Derecho Financiero Mexicano que continuamente hemos utilizado en la elaboración de esta tesis.

#### 1.6.1 Definición.

La definición de confusión en materia tributaria puede expresarse de la siguiente manera: Es cuando se reúnen las calidades de acreedor y deudor de la obligación tributaria en una misma persona.

### 1.6.2 Sujetos.

Los sujetos en el caso de la confusión en materia tributaria realmente son uno mismo, aunque jurídicamente puedan ser distinguidos en sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo u deudor tributario, que como ya hemos visto cuando se origina esta figura tributaria se reúnen estas dos calidades en una misma persona.

### 1.7 La prescripción.

Debido a que la prescripción es el tema fundamental de esta tesis se mencionaran algunos elementos de forma sumaria, ya que se estudiaran de manera precisa en el siguiente capítulo ( 1.4 infra.).

La prescripción como forma de extinción de las obligaciones tributarias en opinión del maestro Emilio Margáin Manautou (39) es cuando "el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción."

#### 1.7.1 Concepto.

En mi opinión la prescripción en materia tributaria es la forma de extinción principal de las obligaciones fiscales por el transcurso del tiempo y así finalizar con los derechos que tiene la autoridad fiscal sobre los créditos tributarios.

(39) MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pp. 293., Editorial Porrúa, México D.F., 1999.

### 1.7.2 Sujetos de la prescripción del crédito fiscal.

Se encuentran regulados por el artículo 1 de Código Fiscal de la Federación y el artículo 146 del mismo ordenamiento, en donde se señalan básicamente a todos los contribuyentes y a las autoridades fiscales que intervienen en la prescripción, por lo tanto podemos decir que los sujetos se dividen en sujeto activo o autoridades tributarias y sujeto pasivo o contribuyente.

## CAPITULO IV

### “PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL”

#### 1. Concepto.

La prescripción tradicionalmente se ha definido como la adquisición de un derecho, o la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo, por lo tanto, la segunda opción es la aplicable en materia tributaria si la correlacionamos con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

#### 1.2 Marco Histórico.

El marco histórico que será estudiado en este capítulo abarcará la época romana hasta llegar a la actualidad, sin duda, la época romana ha sido una de las más esplendorosas para la ciencia del Derecho, ya que se sentaron las bases de las principales figuras jurídicas que han trascendido hasta nuestros tiempos, entre las que se encuentra la prescripción, que es el tema central de esta tesis, sin embargo el objetivo de este punto es mostrar la evolución de la figura a través del tiempo, y así comprender en que momento se convirtió en lo que en la actualidad conocemos como prescripción, y además, en que forma la adaptó el legislador en el Código Fiscal de la Federación.

El criterio y la excelente obra del maestro Margadant nos proporcionó un campo basto para el análisis, comprensión y estructuración del marco histórico que plasmamos en esta tesis, sin embargo, debemos entender que la figura como tal, en el Derecho Romano es utilizada de manera distinta que la expuesta en materia

tributaria, incluso se habla de dos tipos de prescripción, por lo tanto, es necesario advertir que debemos introducirnos al tema con las reservas que en su caso se hagan más adelante sobre la prescripción en materia fiscal.

### 1.2.1 Época romana.

Como lo narra el maestro Guillermo Floris Margadant en su libro *El Derecho Romano Privado*, la prescripción nació con la figura de la Usucapio, en la antigua Roma, y el maestro la define de la siguiente manera: "La usucapio es la adquisición de la propiedad mediante posesión continua durante un plazo fijado en la ley. Este modo de perder y adquirir los derechos se llama prescripción o usucapio, es contrario al principio de que solo por actos propios podemos perder los derechos que nos correspondan, pero esta institución resulta necesaria para evitar que, después de generaciones o siglos, se reclamen todavía algunos vicios en la transmisión de derechos."<sup>(40)</sup>

Esta institución sirvió para evitar que todo propietario que quisiera acreditar su propiedad tuviera que demostrar que la había adquirido de otro propietario anterior, y este a su vez de otro anterior, etc. Es por eso que los romanos desde las XII Tablas reconocieron que la propiedad podía adquirirse por quien no fuera propietario de ella, siempre y cuando se comportara como si fuera el propietario y bajo algunas condiciones que se resumen en el siguiente hexámetro latino, como lo llama el maestro Margadant.

(40) Guillermo Floris Margadant, *El Derecho Romano Privado* 19ª Edición

- 1.- **Res habilis:** En primer lugar para los efectos de la usucapio la cosa debía estar en el comercio, ya que aunque se poseyera por ejemplo un esclavo de buena fe, y si no se sabía que en realidad era una persona libre, nunca se podía adquirir la dominica potestas sobre ella, ya que no estaba dentro del comercio, es decir no era res habilis para la usucapio.
- 2.- **Titulus:** El usucapiente también debía alegar algún tipo de título, aunque se encontrara viciado, es decir como una compraventa, una herencia, una donación etc. Por lo que era suficiente un título putativo, realmente no se necesitaba poseer como heredero, comprador, etc.
- 3.- El tercer requisito enunciado por el maestro Floris Margadant se refiere a la buena fe, ya que solo mediante ella se convierte a la usucapio en propiedad. La buena fe debe ir más allá de la ignorancia de los vicios de la posesión, se debe tener la creencia positiva de que la posesión es justa, por ejemplo la persona que cree haber comprado algo a algún ladrón, aunque realmente lo haya hecho a un no propietario no podrá aprovechar la usucapio. La buena fe solo es necesaria cuando comienza la posesión, la mala fe que sobreviene no hace daño, según la narración del maestro.
- 4.- La *Possessio*, o la posesión es el cuarto requisito de la usucapio, ya que el usucapiente debe tener la posesión del objeto que desea usucapir, sin embargo la *possessio naturalis* no basta sino que se requiere la *possessio ad usucapionem*, es decir la posesión con la intención de usucapir o adquirir la cosa res habilis.

5.- Tempus o el tiempo de la usucapio, como lo señala el maestro era de un año para los bienes muebles y de dos para inmuebles, aunque se podía añadir el tiempo del predecesor al tiempo del poseedor actual, ya que para el derecho es indiferente que el bien haya cambiado de poseedor durante el tiempo de la prescripción. La anterior disposición fue implementada por el antiguo derecho romano para que se aumentara la seguridad jurídica y además para que el verdadero propietario del bien tuviera el tiempo suficiente de para recuperar el objeto.

Aunque el plazo para la prescripción puede interrumpirse y entonces la usucapio debe volver a computarse o como dice el maestro Floris Margadant "partir de la hora cero", o suspenderse ya que esta interrupción de la prescripción puede ser ocasionada por la pérdida de la posesión por parte de la persona a cuyo favor corre el término de la prescripción o porque simplemente el verdadero propietario demostró tener mejor derecho respecto de la cosa u objeto en cuestión. En el derecho romano todavía no se reconocía la interrupción de la prescripción por el simple hecho de presentar una demanda en el proceso reivindicatorio, ya que aun así se podía adquirir el bien o *res habilis* por medio de la usucapio, aunque la sentencia debía ser dictada tomando como base la situación fijada en el momento de la litis.

Otra forma de retrasar la usucapio o prescripción era la suspensión, esta se daba cuando el propietario era incapaz de interponer un recurso para readquirir la propiedad del bien, por carecer de un tutor o curador, o cuando se ausentaba con motivo del cumplimiento de un cargo público o una función de servicio militar, y otra



situación que se presentaba era durante el tiempo en que el Estado poseía el título del derecho de propiedad del bien en cuestión.

Después de haber elaborado una introducción de lo que fue en un principio los orígenes de la prescripción como la conocemos en la actualidad no podemos dejar a un lado una figura jurídica que llegó para complementar la usucapio, ya que como lo han narrado muchos autores del derecho romano los inmuebles de provincia son res inhábiles para los efectos de la usucapio, pero como la actividad comercial de las provincias era intensa estas necesitaban la seguridad jurídica, por eso los gobernadores de las provincias crearon la *possessio provincialis* mediante una posesión prolongada de cierto tiempo, que cumpliera además con los requisitos de *fides* y *temporis* de la usucapio, es así como surgió la *praescriptio longis temporis*, cuando el propietario vivía en la misma ciudad y posteriormente en la misma provincia que el poseedor, el tiempo necesario para este tipo de prescripción era de diez años, pero si vivía en una provincia diferente el plazo se prolongaba hasta veinte años. Solo existía un ejemplo de la forma breve de adquirir un bien, que era cuando un campesino cultivaba por su propia iniciativa un terreno descuidado por el propietario durante dos años.

Pero fue con Justiniano cuando se unificó la usucapio con la *Praescriptio longis temporis*, y se creó una prescripción uniforme de tres años para muebles y de diez o veinte años para inmuebles, según se tratara de un propietario *praesens* o *absens*, además Justiniano creó una prescripción de treinta años para cosas robadas que ya

se encontraban en manos de personas que las adquirían de buena fe, llamada *praescriptio longissimi temporis*.

En el derecho moderno se contemplan plazos más breves, tres o cinco años para muebles según sea buena o mala fe y cinco o diez años para inmuebles. A estos plazos también se le puede añadir los plazos de extinción de la pena o de la prescripción de la acción penal, algo que en el derecho romano nunca se permitió. Por último el poseedor que no utilice el objeto en cuestión, dejando de cultivar un terreno, dejando de hacer reparaciones en una casa o permitiendo que esta se quede sin habitar se le impone un plazo más largo.

### 1.2.2 Época actual.

Según el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino la prescripción "tradicionalmente se ha definido como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante los requisitos que la ley marca."<sup>(41)</sup>, es decir que la prescripción tiene dos modalidades, la adquisitiva y la liberatoria, la primera tiene como finalidad llegar a adquirir ciertos bienes, así por ejemplo de acuerdo a nuestro derecho civil la persona que posea un inmueble a título de dueño y de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un periodo de cinco años adquiere el derecho de propiedad sobre el mismo, pero la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente de una deuda y por lo tanto el derecho de hacerla efectiva, así por ejemplo en materia mercantil la obligación de pagar una deuda de un título de crédito se extingue en el plazo de tres años a partir de la fecha del vencimiento del título respectivo, si el acreedor no ejercita ningún

(41) Adolfo Arrijo Vizcaino, *Derecho Fiscal* Editorial Themis 1999, pg 544.

medio de defensa legal encaminado al cobro del título, como puede advertirse la prescripción adquisitiva y la liberatoria tienen dos elementos en común el transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marca la ley, ahora que para los efectos que contempla el derecho fiscal positivo, como lo llama el maestro Arrijo Vizcaíno, la única prescripción que contempla es la liberatoria.

Por lo que se refiere a la época actual más adelante estudiaremos la comparación entre la caducidad y la prescripción en materia fiscal, pero por el momento debemos indicar que existen dos tipos de prescripción.

### 1.3 Comparación de la prescripción y caducidad.

Pero antes de entrar al estudio de la prescripción liberatoria y al análisis del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que es el tema principal de esta investigación vamos a encontrar las diferencias y probables similitudes con la caducidad para que no haya confusión en la delimitación de nuestro tema, la caducidad se define "como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca." Así el ejemplo más claro es el que nos da el Derecho procesal en la llamada caducidad de la instancia, que consiste en la pérdida del seguimiento de un juicio por no haber realizado alguna promoción dentro del término que la ley respectiva indique, así por ejemplo en el derecho fiscal que es la especialidad que nos ocupa en esta investigación, la caducidad se presenta cuando las autoridades tributarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como imponer sanciones por cometer

dichas infracciones en un periodo de cinco años o de diez sino se encuentran en el Registro Federal de Contribuyentes.

Así se expresa la caducidad en nuestro Derecho Fiscal Positivo como lo llama el maestro Arrijo Vizcaíno, plasmada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

"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 incompletos, 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 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 u 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 el 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 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 esta 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 solo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

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. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de este Código.

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. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, 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 seis años con seis meses.

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."

Retomando el estudio que realiza el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno llegamos a la conclusión que por medio de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes facultades:

"a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos etc.

b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios;

**c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales. "**

Aunque el plazo de la consumación de la caducidad generalmente es de cinco años, tenemos que analizar los casos en particular para que se den los supuestos de dicha figura jurídica, por ejemplo a partir de la fecha de presentación de declaraciones o la fecha en que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios; la fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios, o bien en la fecha de causación, es decir en la fecha que se dio origen a la obligación tributaria de aquellas contribuciones que no se pagaron ni mediante declaración ni mediante avisos; y por ultimo la fecha en que se cometió o se cometieron las infracciones a las disposiciones fiscales, si la comisión de la infracción fuere de carácter continuo o continuado, el computo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

Excepcionalmente la caducidad puede prolongarse por un plazo mayor a los cinco años, solo en los casos en que de plano el contribuyente se abstenga de cumplir con las más básicas y elementales obligaciones tributarias como son el inscribirse en el registro federal de contribuyentes o cuando no haya presentado declaraciones anuales de impuestos, entonces se da este plazo especial de diez años.



Como recordamos la caducidad en materia tributaria ya sea de cinco o de diez años, es la pérdida de los derechos por parte de las autoridades fiscales por no haberlos ejercitado en el plazo que señala la ley, por lo tanto a diferencia de la prescripción aquí simplemente no puede existir la suspensión ya que si se ejercitan los derechos que tienen las autoridades fiscales no se configura la caducidad, pero si se dejan pasar los plazos para hacer uso de ellos la caducidad se consume, por lo que no puede decirse que los efectos de la caducidad se suspendan según las palabras del maestro Vizcaíno.

### 1.3.1 Diferencias.

Enseguida haremos una comparación de las diferencias que existen entre la prescripción y la caducidad, según el criterio empleado por el maestro Refugio de Jesús Fernández Martínez, la prescripción liberatoria como ya quedó asentado en los apuntes anteriores opera tanto a favor como en contra de las autoridades fiscales y la caducidad únicamente en contra del fisco. La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro por parte de las autoridades tributarias y con el reconocimiento tácito del crédito por parte del contribuyente, en cambio la caducidad no esta sujeta a interrupción. El término para que comience a contarse el plazo de la prescripción es a partir del día siguiente a aquel en que el crédito es exigible, o a partir de la fecha en que se efectuó el pago de lo indebido o nació el derecho a la devolución, pero en la caducidad se debe contar a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como la determinación de diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracción a las

disposiciones fiscales. El termino para que se consume la caducidad es de cinco, diez o hasta de tres años para el caso de responsabilidad solidaria del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación a partir de que la garantía del interés fiscal sea insuficiente, y en el caso de la prescripción es de cinco años. En la prescripción se entiende la preexistencia del crédito fiscal o la cantidad pagada indebidamente al fisco, y por el contrario en la caducidad no existe todavía dicho crédito fiscal. En la caducidad se extinguen por obvias razones las facultades de comprobación de las autoridades tributarias y las demás que se derivan de estas como son las de revisión y determinación de contribuciones omitidas así como sus respectivas sanciones, pero en la prescripción solo se extingue la acción de cobro.

### 1.3.2 Elementos comunes.

- I. Las dos figuras jurídicas se consuman en un término de cinco años.
- II. La caducidad y la prescripción de los créditos fiscales pueden suspenderse.
- III. En las dos figuras jurídicas el contribuyente tiene que realizar la petición de la declaratoria, ya sea de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales o de prescripción de los créditos fiscales.
- IV. La doctrina en materia tributaria coincide en que son las dos formas principales de extinción de las obligaciones tributarias.
- V. Los términos de ambos surgen y corren paralelamente respecto a un mismo crédito en materia tributaria.
- VI. Ambas pueden oponerse como excepciones en el juicio contencioso administrativo.

VII. Los contribuyentes pueden utilizar las dos figuras jurídicas para combatir las resoluciones de la autoridad tributaria.

#### 1.4 La prescripción en materia tributaria.

En nuestro Derecho Positivo se acepta plenamente a la prescripción de obligaciones tributarias, como lo hemos analizado anteriormente, pero es preciso señalar que la prescripción en materia tributaria corre tanto a favor del contribuyente como a favor de la autoridad fiscal cuando el contribuyente por negligencia, no exige el reembolso del pago de lo indebido.

Aunque, ya ha quedado establecido que la caducidad y la prescripción en materia fiscal son figuras jurídicas independientes, cabe citar a uno de los más destacados autores en la materia para identificar plenamente ambos conceptos:

Giuliani Fonrouge (42) sostiene 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 tributo, que es susceptible de extinguirse por prescripción, con el significado que tiene en el derecho civil."

(42) Op. Cit. pp. 625

El maestro Emilio Margáin Manautou,<sup>(43)</sup> afirma que existen dos corrientes que señalan el momento en que empieza a correr la prescripción:

1. La primera considera que el término debe correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de las sanciones desde el momento en que la autoridad tiene conocimiento de esas infracciones.
2. La segunda establece que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible, y en el caso de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesen los actos violatorios, si la violación es continua.

Nuestro autor estima que la primera debe desecharse ya que va en contra de la naturaleza de la prescripción, porque no cuenta el tiempo que ha transcurrido si la autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos gravados o violatorios de la ley.

En cambio, la segunda corriente es la acertada, y conforme a derecho, pues el término de prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió haberse cubierto el crédito fiscal.

Nuestra legislación ha adoptado la segunda corriente vertida en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el cual será estudiado más adelante (1.5.1 infra.).

(43) Op. Cit. pp 294 y 295.

Ya que la prescripción estudiada en esta tesis es la que corre en contra del fisco, haremos un breve resumen de la opinión del maestro Emilio Margáin Manautou.

El maestro señala que no existe uniformidad en el criterio de las diversas legislaciones respecto a la duración del término de la prescripción en contra del fisco, ya que para algunas debe ser de cinco, para otras de diez y hasta de quince años, sin embargo, nuestra legislación establece el término de cinco años, aunque para el fisco Norteamericano no existe la prescripción cuando se trata de evasión delictiva.

Existen dos formas de evitar que el término de la prescripción transcurra, una de ellas es la interrupción, y la otra la suspensión de la prescripción.

Nuestro autor explica que la interrupción de la prescripción produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido y en el Derecho Tributario esto sucede cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal, que son del conocimiento del deudor, o bien, por actos de este en los cuales reconoce expresa y tácitamente la existencia de la prestación. Aunque debemos hacer hincapié en que si el acto de 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.<sup>(44)</sup>

(44) Op. Cit. pp. 295.

La suspensión de la prescripción se presenta al producirse 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.<sup>(45)</sup>

El artículo 55 del derogado Código Fiscal de 1938 "disponía que la prescripción de la facultad de las autoridades fiscales para determinar en cantidad líquida las prestaciones tributarias y la prescripción de los créditos mismos, era excepción que podía oponerse como extintiva de la acción fiscal.", como puede verse, dicho Código confundía la prescripción con la caducidad, ya que las facultades de las autoridades fiscales solo pueden extinguirse por caducidad, (artículo 67 del Código Fiscal de la Federación vigente), y los créditos fiscales por prescripción, (artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente).

Sin embargo, fue hasta el Código de 1967 que se implementó la figura autónoma de la prescripción de los créditos fiscales, aunque consideraba a la prescripción como parte del derecho sustantivo, y a la caducidad como parte del derecho procesal.

Al respecto Hugo B. Margáin<sup>(46)</sup> sostiene que "la prescripción es una institución absolutamente distinta de la caducidad.", "esta tiene lugar cuando la ley o la voluntad de los particulares, señalan un término fijo para la terminación de un derecho, de tal modo que transcurrido este último no puede ya ser ejercitado."

(45) *Ibidem* pp 296.

(46) MARGÁIN, Hugo. Apud.

La forma en que corre el término de la prescripción es por años, y se empieza a contar desde que el crédito pudo ser legalmente exigido, es decir, cuando se le notifique al contribuyente conforme al Código Fiscal de la Federación la existencia del crédito.

La prescripción extingue la obligación a cargo del deudor tributario, pero además extingue también las obligaciones accesorias o créditos accesorios, como los recargos, gastos de ejecución y los intereses, esto es debido al principio general de derecho, que dice: "lo accesorio sigue la suerte de lo principal."

El maestro Sergio Francisco de la Garza opina que la figura de la prescripción puede hacerse valer como acción, de conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, o como excepción, a través del recurso de revocación interpuesto en contra del procedimiento ejecutivo.

#### 1.4.1 Concepto.

A través de los capítulos anteriores se han mostrado diversas acepciones de la prescripción en materia fiscal, pero el concepto del maestro Adolfo Arriola Vizcaino (47) es el que nos parece más adecuado para el objetivo de esta tesis, el cual la define de la siguiente manera:

(47) Op.Cit pp. 544.

"Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca."

En la creación de un concepto propio la he definido como:

Es una excepción al cumplimiento de la obligación tributaria que se consume por el transcurso del tiempo y que extingue al crédito fiscal legalmente exigible.

Se puede destacar de las definiciones anteriores que la prescripción de los créditos fiscales puede tener diversos enfoques, como son:

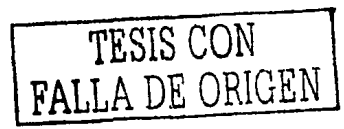
- a) Una forma de extinción de las obligaciones tributarias.
- b) Como excepción al cumplimiento de las mismas.

#### 1.4.2 Naturaleza jurídica.

De acuerdo a la opinión del maestro Sergio Francisco de la Garza,<sup>(48)</sup> la naturaleza jurídica de la prescripción obedece a los mismos principios que el derecho privado, como es, la estabilidad legal que otorga esta figura cuando el acreedor o autoridad tributaria ha incurrido en negligencia cuando se trata de ejercitar sus derechos.

Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha expresado que:

(48) Op Cit pp 626 y 627.





"La prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares."

El maestro también expresa que de acuerdo al principio de legalidad, todos los elementos de la prescripción: plazos, requisitos, etc., deben estar establecidos en una ley emanada del Congreso, y por obvias razones el reglamento del Código Fiscal de la Federación no puede incluir disposiciones que son exclusivas del orden legal, en conclusión lo que nuestro autor quiere expresar es que la prescripción debe pertenecer al Derecho Sustantivo Tributario y no al Adjetivo Tributario.

Debemos establecer que la naturaleza jurídica de la prescripción en materia tributaria surge de la ley emanada del Congreso de la Unión, y también de las interpretaciones que de la misma hagan la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y obviamente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

### 1.5 Marco normativo de la prescripción.

El marco normativo de la prescripción de los créditos fiscales se encuentra integrado por:

1. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. El Código Fiscal de la Federación.
3. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

4. La Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
5. La Jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa.
6. La Jurisprudencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

#### 1.5.1 El Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación promulgado en 1981 es la Ley que rige actualmente a la prescripción de los créditos fiscales, en su artículo 146, el cual es el motivo de estudio en esta tesis, y por lo tanto, la propuesta de adición a este artículo.

El Código Fiscal de la Federación es la ley sustantiva en la cual se regula a la prescripción en materia tributaria, y que a continuación estudiaremos:

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que transcribiremos a continuación dice literalmente:

"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 reconocimiento expreso o tácito que este haga 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.

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.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

Al respecto nos es de gran utilidad la siguiente tesis jurisprudencial:

CRÉDITO FISCAL, PRESCRIPCIÓN DEL. SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO (ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales se extinguen por prescripción en el término de cinco años, el cual inicia a partir de la fecha en que puede ser legalmente exigido, y se interrumpirá con cada gestión de cobro que la autoridad realice dentro del procedimiento administrativo de ejecución y que se notifique al deudor; de ahí, tomando en cuenta que según el Nuevo Diccionario Enciclopédico Espasa, Editorial Calpe, S.A., edición 1998, suspender significa "detener una cosa por algún tiempo" e interrumpir "cortar la continuidad de una cosa en el lugar o en el tiempo". es por lo que dicha interrupción implica que vuelva a iniciarse el cómputo

del plazo, y no reanudarlo a partir de la fecha en que se hizo exigible como erróneamente lo consideró la Sala Fiscal, pues al estimarlo así conculcó el citado precepto legal.

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 33/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otro. 15 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. del Pilar Núñez González. Secretaria: Alma Jesús Manríquez Castro.

El maestro Arrijo Vizcaino nos explica que la prescripción liberatoria vertida en el artículo anterior opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones a saber:

1.- La obligación por parte de los contribuyentes de pagar sus créditos fiscales y las obligaciones de las autoridades fiscales de devolver a los contribuyentes las cantidades que pagaron indebidamente al Fisco o las que procedan conforme a la ley, para el propósito de esta tesis únicamente tomaremos en cuenta el primer ejemplo, y como nos dice este artículo en sus líneas, la declaratoria de la prescripción la podrán pedir los particulares, pero como veremos más adelante, ¿porque pedir algo que por derecho se ha consumado?, es decir el plazo de la prescripción se consumo desde que el crédito fiscal fue notificado legalmente y por tanto desde que pudo ser legalmente exigible empezó a correr el término, es decir, la prescripción se puede oponer en el juicio de nulidad como excepción al pago del

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

crédito fiscal ya que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación lo prevé y le otorga ese derecho al deudor tributario, la última parte de la redacción del artículo anteriormente citado enuncia que los particulares podrán solicitar la declaratoria de la prescripción, pero el hecho de que no lo hagan no quiere decir que pierdan su derecho consagrado en el Código Fiscal precisamente en el multicitado artículo, ya que no precluye su derecho de ejercerla como si fuera un medio de defensa legal, simplemente debe transcurrir el tiempo que establece dicho imperativo fiscal para que el deudor pueda hacer uso del beneficio procesal inscrito en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, tan es así que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sustentado el siguiente criterio en su Tesis: I. 1º. A. 64 A, página 815, Tomo XV, Febrero de 2002, Amparo directo 6631/99. Crédito Afianzador, S.A., Compañía Mexicana de Garantías. 1º. De junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretario Fernando Silva García, que a la letra dice:

FIANZAS QUE GARANTIZAN OBLIGACIONES FISCALES.

LEGITIMACIÓN PARA Oponer LA EXCEPCIÓN DE PRESCRIPCIÓN

FRENTE A SU EXIGIBILIDAD. La Ley Federal de Instituciones de

Fianzas establece, por un lado, un régimen normativo general destinado

a regular este tipo de contratos cuando únicamente intervienen

particulares y, por otro, disposiciones de índole excepcional que norman

lo referente a esta figura cuando interviene como beneficiario el Estado,

en ejercicio de sus atribuciones. Aunque no puede negarse la naturaleza

especial de este tipo de contratos cuando el beneficiario es el Estado y

TESIS CON  
FALTA DE ORIGEN

se garantizan, por tanto, obligaciones públicas, como un crédito fiscal, tal participación tampoco debe entenderse como un factor que conduzca a transfigurar la nota jurídica esencial de la fianza como contrato accesorio, según lo establecen los artículos 2797, 2812, 2813 y 2842 del Código Civil y 94, fracción VIII, 118 bis y 120 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas que disponen, respectivamente, que la extinción de la obligación garantizada origina la extinción de la fianza y que el fiador puede oponer todas las excepciones que sean inherentes tanto a la propia fianza como a la obligación principal (excepción de prescripción), excluyendo solamente la posibilidad de plantear excepciones personales del deudor, es decir, aquellas que guardan relación con vicios cuya trascendencia jurídica no alcanza más que a este sujeto, porque refieren defectos inherentes a su persona, a la especial y privativa forma en cómo participó al momento de celebrar el acto jurídico respectivo, como podría ser su falta de capacidad o la presencia de vicios en su voluntad, por ejemplo, los cuales no guardan relación alguna con las condiciones y especificidades del objeto de la obligación que, por el contrario, irradia a terceros. Ahora bien, es cierto que no puede pasar inadvertido el sistema especial que rige en materia de exigibilidad de fianzas fiscales, derivado de la remisión de la ley de fianzas al Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la facultad del Estado de requerir a las afianzadoras (terceros) el cumplimiento de sus obligaciones sin tener que vencerlas previamente en juicio, en ejercicio de una potestad exorbitante del derecho común, como privilegio de decisión unilateral y ejecutoria, en razón a la

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

naturaleza de las obligaciones garantizadas, relacionadas íntimamente con el interés social y las facultades de ejecutividad del fisco; empero, dicha forma especial de exigibilidad de ninguna manera trae como consecuencia la mutación del contrato accesorio de fianza a contrato principal, máxime que el propio ordenamiento fiscal prevé la coexistencia del carácter accesorio de la fianza y su especial forma de exigibilidad en los artículos 141 y 143; tan es así, que para estar en posibilidad de requerir de pago a la afianzadora es necesario adjuntar los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad, es decir, su legal requerimiento se encuentra sujeto a que el crédito principal sea exigible y que tal situación se demuestre. Luego, la posibilidad de plantear la excepción por prescripción de la obligación principal es extensiva a la institución garante, por el vínculo de dependencia que existe entre el contrato principal y la fianza, si se respeta su naturaleza como figura accesoría, considerando que tal posibilidad no obstaculiza la especial forma de exigibilidad de la fianza fiscal, y lo contrario no conduce más que a la derogación de la figura de la prescripción prevista por el legislador en el Código Civil Federal, en la ley de fianzas (ley general en el caso) y en el propio Código Fiscal (ley especial). Por tanto, la extinción de la obligación principal, corroborable y efectiva sin necesidad de una declaratoria previa en ese sentido (al poderse plantear como excepción), hace ilegal el requerimiento de lo accesorio, dado que no es posible, jurídicamente, transformar la obligación nacida de un contrato en crédito fiscal, tomando en cuenta, sobre todo, que este efecto no

trasciende más que al acto impugnado en el juicio de nulidad y de ninguna forma vincula a las partes que en él no hayan sido demandadas, por lo que quedan a salvo las facultades de las autoridades para exigir, en su caso, el crédito principal, así como los derechos del fiado de hacer valer como excepción o en vía de acción que el crédito fiscal ha prescrito.

(El subrayado y el sombreado no forma parte del texto)

La anterior tesis comprueba que aun cuando los particulares no soliciten la declaratoria de la prescripción esta surte todos sus efectos, ya que de no ser así el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146, debería dar como plazo para la consumación de la prescripción el de cinco años, más otra especie de plazo para que el particular pueda pedir la declaratoria de la prescripción a las autoridades fiscales, lo cual es totalmente innecesario y aunque la autoridad fiscal no le concediera este trámite de cualquier forma el particular podría utilizar la figura de la prescripción como excepción en el pago de un crédito fiscal, ya sea en un recurso de revocación, en el juicio de nulidad, etc., sin que pierda esa garantía procesal por el simple hecho de no haber pedido su declaratoria ante la autoridad tributaria correspondiente, ya que como quedó asentado en el criterio del Tribunal Colegiado supracitado, la prescripción no es un medio de defensa procesal para que pueda precluir el derecho a oponerla en los recursos legales tributarios antes descritos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Por lo tanto y tomando en cuenta los criterios antes examinados, el objetivo de esta tesis es proponer que la declaratoria de la prescripción en materia fiscal se realice de oficio, y no a petición de los particulares, porque esto es un mero trámite que en nada modificaría sus efectos y el derecho a ejercitarlos por parte de los deudores tributarios, ya que el plazo se ha consumado independientemente de que la autoridad otorgue la declaratoria o no, por lo que la consumación de la prescripción y su correspondiente declaratoria no forman parte de sus facultades discrecionales, y no es potestativo el otorgar dicho beneficio procesal al deudor o contribuyente solicitante, además la declaratoria de la prescripción fiscal de oficio serviría para que de inmediato se cancelen los créditos de las cuentas públicas y se pierda el derecho a cobrarlos, teniendo como consecuencia que las autoridades no realicen más cobros incosteables y además improcedentes, dando origen a que se lleve con más atención los créditos que realmente puedan ser legalmente exigibles y ahorrando los recursos financieros del erario que solo se malgastarían en notificaciones, intentos de embargo, ejecuciones ineficaces, etc.

Cabe señalar que el procedimiento para que se otorgue la declaratoria de la prescripción de oficio por parte de las autoridades fiscales será semejante al procedimiento establecido para la compensación de oficio establecida en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 23, penúltimo párrafo, sin embargo, este tema será tratado en el capítulo quinto de esta tesis.

#### 1.5.2 El Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Aunque el Reglamento del Código Fiscal de la Federación no contiene alguna disposición que reglamente al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, si

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

contiene preceptos reglamentarios que pueden relacionarse con la figura de la prescripción, como por ejemplo, ¿cuando inician las autoridades fiscales el procedimiento administrativo de ejecución?, lo cual es relevante para el computo del término de la prescripción, ya que este se suspende cuando las autoridades realizan cualquier gestión de cobro en el procedimiento administrativo de ejecución, también reglamenta a la compensación en materia tributaria, y su modalidad de compensación de oficio nos servirá de base para proponer la declaratoria de la prescripción de oficio.

### 1.5.3 Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación.

La exposición de motivos del actual Código Fiscal de la Federación no indica de ninguna manera que la figura de la prescripción en materia fiscal pueda ser utilizada por el contribuyente de la forma en que es planteada en esta tesis, es decir que el contribuyente tiene que realizar la petición de la declaratoria de la prescripción del crédito fiscal, por lo tanto se comprueba que el legislador no tuvo la intención de que la prescripción pudiera realizarse de oficio, pero ese es el objetivo de esta obra.

### 1.6 El principio de certeza jurídica en materia tributaria.

El principio de certeza o certidumbre jurídica es tratado por el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno<sup>(49)</sup> en su obra Derecho Fiscal, en la cual cita a uno de los principales eslabones en esta materia, Adam Smith<sup>(50)</sup>:

(49) Op Cit.

(50) SMITH, Adam. Apud

"El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacra, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquéllos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo".

El párrafo anterior describe la idea de uno de los más grandes autores en la materia tributaria, pero debemos simplificar ese criterio y explicar lo que quiso decir, como lo hace el maestro Arrijo Vizcaino:

La idea principal expresada por Adam Smith es que el tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos ya que de otra forma las autoridades podrían cometer abusos y arbitrariedades como fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, y el alcance de las obligaciones tributarias a su libre albedrío.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Por lo tanto, la Ley Fiscal, es la primera que debe establecer bajo el principio de certeza jurídica los elementos constitutivos de cada tributo, lo que en nuestro sistema tributario positivo se realiza en cada una de las leyes especiales, como por ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc., ya que cada una de ellas fija los elementos constitutivos del tributo, lo que evita que las autoridades tributarias desvíen el poder.

Ahora debemos indicar cuales son los elementos constitutivos de los tributos en la época moderna:



- a) Sujeto pasivo. La ley debe indicar a las personas causantes del tributo, como las personas físicas o morales a las que hace referencia la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) Objeto. Otro de los elementos constitutivos que debe fijar la Ley correspondiente es el objeto del tributo o lo que los autores de la materia llaman hecho generador o hipótesis normativa de la contribución, ya que sin este elemento las autoridades podrían incurrir en graves abusos.
- c) Base gravable. La Ley respectiva debe también señalar el rendimiento o utilidad gravables a la que se deberá aplicar la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la contribución que se debe satisfacer.
- d) Fecha de pago. Es uno de los más importantes elementos constitutivos del tributo, porque sin lugar a dudas, la Ley debe establecer como mínimo las fechas, plazos, términos en los cuales los contribuyentes deben enterar las contribuciones establecidas a su cargo, ya que de acuerdo al principio de certeza jurídica, las

fechas deben ser predeterminadas para que los sujetos pasivos puedan planear la forma de pago y soportar las cargas tributarias.

- e) Tasa, cuota o tarifa. Es imprescindible que la Ley especial determine que forma numérica o porcentaje debe utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo, incluso, de ser necesario, señalar la formula matemática que se deba utilizar.
- f) Sanciones aplicables. La Ley fiscal debe establecer el alcance del poder sancionador del Fisco, como lo hace a través de la imposición de multas y el cobro de recargos y gastos de ejecución, sin embargo todo esto debe ser regulado por la Ley, como la tipificación de las infracciones, el monto mínimo y máximo de las multas, recargos, gastos de ejecución, etc. Lo más importante es que se fijen determinadas condiciones y requisitos a cargo de las autoridades fiscales para que quede delimitada su facultad punitiva.

Si una Ley cumple bajo el principio de certeza jurídica con todos y cada uno de los elementos citados anteriormente, pueden llegar a desaparecer o reducirse substancialmente los abusos y arbitrariedades de las autoridades tributarias, que incluso pueden utilizar la expedición de circulares y reglamentos para afectar gravemente a los sujetos pasivos.

El principio de certidumbre o certeza jurídica se debe establecer en cada una de las leyes respectivas para que los contribuyentes se encuentren a salvo de la Hacienda Pública, cuando esta quiera sobrepasar los límites de este principio, los elementos constitutivos de los tributos no se lo permitirán, ya que las leyes son las únicas que

pueden crear situaciones de aplicación general, sin que los reglamentos puedan sustituirla en lo sustantivo, ni las circulares, que no producen obligaciones ni derechos para los contribuyentes.

Otro punto relevante que señala Adam Smith es que el tributo "ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier persona", lo que en estricto sentido no se cumple en nuestra legislación, si tomamos en cuenta que nuestros legisladores utilizan una forma de redacción compleja, oscura y términos altamente técnicos y sofisticados.

Se puede decir que es un ciclo vicioso, en donde sólo los especialistas de la materia y con cierta experiencia pueden entender las disposiciones fiscales, y en ocasiones ni siquiera pueden coincidir en sus criterios, lo que perjudica gravemente al ciudadano común que no entiende el alcance de la Ley fiscal, ya que su contenido es oscuro.

Aunque la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación establece que:

"Artículo 33. Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

- a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.
- c) Elaborar formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.
- d) Señalar de forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cual es el documento cuya presentación se exige.
- e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
- f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.
- g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que

faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año."

A pesar de que el artículo anterior es establecido por el legislador para evitar que las autoridades tributarias incurran en desvío de poder, únicamente expresa un estado ideal de lo que el Fisco debe procurar hacer cuando se trate de difundir las diversas disposiciones fiscales.

El legislador no pudo cumplir con su objetivo al establecer este artículo en el Código Fiscal de la Federación, principalmente porque las disposiciones fiscales están destinadas a la mayoría de la población económicamente activa del país, y lo mínimo que se puede esperar es que estas normas jurídicas estén redactadas en un lenguaje comprensible para las personas a las que van destinadas, sin embargo, sucede todo lo contrario, aunque la ignorancia de la Ley no exime de su cumplimiento, también cabe destacar que esta debe estar redactada de manera que todos la puedan entender para cumplir debidamente con sus obligaciones fiscales.

La consecuencia principal de la complejidad de las disposiciones fiscales es que principalmente los contribuyentes menores recurran a la evasión fiscal, y no por mala fe, sino por el desconocimiento del alcance de las leyes fiscales, ya que estos no pueden interpretarlas y tampoco cuentan con los recursos suficientes para contratar a un profesional cada vez que tengan que cumplir con sus obligaciones fiscales.



La solución a los problemas que se describieron anteriormente no va a llegar con tan solo realizar la publicación de las leyes fiscales, ni difundirlas en los principales medios de información, esta solo se llegará a concretar realizando una profunda reforma legislativa en nuestro sistema tributario, comenzando por los legisladores, que aunque cuentan con asesores jurídicos en la materia no entienden por si mismos la esencia de las leyes tributarias, únicamente trasladan las ideas de sus auxiliares sin formular un razonamiento lógico - jurídico propio, y por ultimo, se debe tomar en cuenta al maestro Adam Smith que pedía que los tributos fueran "Claros, llanos e inteligibles para el contribuyente y para cualquier persona."

El ir en contra del principio de certeza jurídica propicia la corrupción de los funcionarios del Fisco, que como Smith decía "suelen ser cuando menos desatentos e intratables."

El contribuyente de buena fe, que quiere cumplir con sus obligaciones fiscales se encuentra bajo el poder no del Gobierno sino del recaudador tributario, que tiene una actitud de prepotencia, pedertería y grosera, ya que se encuentra transgrediendo el principio de certeza jurídica, y trata de obtener algún tipo de gratificación del contribuyente, y esto sucede en la realidad de nuestro país, que esta sumergido en un pozo de corrupción, el cual desaparecerá cuando se realice una profunda reforma a las leyes tributarias.

Si la reforma a nuestras leyes no se produce en un término breve la incertidumbre jurídica seguirá haciendo graves daños a los derechos de los contribuyentes, y como decía Adam Smith: (51) "La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo."

#### 1.6.1 Concepto.

El principio de certeza jurídica en materia tributaria:

Es el establecimiento de los elementos constitutivos del tributo en la ley respectiva, fijando el alcance y los límites del mismo.

Einaudi (52) dice que el significado de este principio es que "el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlo."

#### 1.6.2 Como garantía constitucional.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de certeza jurídica en materia tributaria en el párrafo primero, noveno y décimo primero del artículo 16 que textualmente dice:

(51) Op. Cit. pp. 220.

(52) Op. Cit. pp. 405.

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(...)

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela (53) en su obra "Las Garantías Individuales" comenta lo siguiente:

" El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no solo sea arbitrario, es decir, que no este basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento al que este pertenezca."

Al respecto el Doctor afirma que en ningún otro sistema o régimen jurídico extranjero el gobernado encuentra su esfera de derecho tan ampliamente protegida como en nuestro país, ya que desde la Ley Suprema hasta el reglamento más minucioso se encuentran tutelados en dicho precepto.

Es preciso señalar que el Doctor Burgoa Orihuela nos indica que tal vez en ningún otro sistema normativo extranjero las garantías individuales tienen un espectro tan amplio de protección, ya que en nuestro país, en dos preceptos constitucionales como son el 14 y el 16 de la Carta Magna, se encuentran tuteladas garantías como el derecho a la integridad física, la legalidad, la seguridad jurídica, etc., lo que es muy destacable tomando en cuenta que en otros regímenes jurídicos estas solo son protegidas a través de largos y complejos procesos, que no cumplen con la función

(53) BURGOA ORIHUELA, Ignacio. "Las garantías individuales", pp.589-592, Editorial Porrúa, México D.F. 2001.

primordial de garantizar la esfera jurídica del gobernado a la brevedad posible debido a los valores del individuo que están en juego.

La primera parte de este artículo nos indica que las garantías que tutela son de seguridad jurídica, o certeza jurídica de acuerdo con los principios de Adam Smith, por lo tanto el acto de autoridad debe consistir en una simple molestia, es decir, una perturbación o afectación a sus bienes jurídicos, los que están mencionados en dicho precepto, el cual tiene un alcance mayor que el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que específicamente tutela las garantías de audiencia y de legalidad, sin embargo, la garantía de audiencia solo opera contra actos de autoridad que importen una merma o menoscabo de la esfera de la persona, o sea que la autoridad impide un derecho, y en consecuencia si no se trata de actos de privación, ni de actos jurisdiccionales penales o civiles y únicamente se trate de actos de afectación de índole materialmente administrativa, como en el caso de la materia tributaria, son operantes las garantías de seguridad jurídica consagradas en el artículo 16 de la Carta Magna.

El principio de certeza jurídica es admitido por el maestro Burgoa, aunque lo incluye en las garantías de seguridad jurídica protegidas por el artículo 16 constitucional, y lo menciona de la siguiente manera:

En síntesis los actos de autoridad que necesariamente deben supeditarse a las exigencias que establecen las garantías consagradas en la primera parte del artículo

16 constitucional, son todos los posibles imaginables, pudiendo traducirse específicamente en los siguientes tipos:

- a) En actos materialmente administrativos que causan al gobernado una simple afectación o perturbación a cualquiera de sus bienes jurídicos, sin importar un menoscabo, merma o disminución de su esfera subjetiva de derecho ni una impedición para el ejercicio de un derecho (actos de molestia en sentido estricto);
- b) En actos materialmente jurisdiccionales penales o civiles, comprendiendo dentro de este último género a los mercantiles, administrativos y del trabajo (actos de molestia en sentido lato).
- c) En actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, es decir, en aquellos que produzcan una merma o menoscabo en la esfera jurídica subjetiva de la persona o la aludida impedición (actos de molestia en sentido lato)

En el primer inciso se encuentran las garantías consagradas en el artículo 16 constitucional, pero en los otros dos tipos se debe de tomar en consideración además de las garantías antes señaladas, los párrafos segundo, tercero y cuarto del artículo 14 constitucional.

Dentro de los bienes jurídicos protegidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran los papeles, que por inducción se puede adaptar al principio de certeza jurídica en materia tributaria, ya que estos forman parte esencial de las facultades de revisión de documentos jurídico -

contables con que cuentan las autoridades tributarias, por lo tanto el maestro Burgoa Orihuela<sup>(54)</sup> considera que la denominación papeles a la que alude el precepto constitucional antes descrito, se refiere "a todos los documentos de una persona, las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico."

La razón de esta protección constitucional al gobernado obedece a que se debe de proteger de cualquier acto arbitrario de la autoridad, en este caso tributaria, para que no se vea comprometida su persona en actos de molestia sin ningún fundamento legal.

Aunque los cateos si son permitidos por dicho precepto, se realizan únicamente cuando los términos de dicho precepto lo permiten, por lo tanto, el acto de molestia efectuada por las autoridades tributarias debe consistir en el apoderamiento o requisición de los documentos y constancias escritas que sean necesarias, sin que de ninguna manera se extiendan a los actos o derechos que en ellos se consignan. En conclusión, la protección jurídica establecida en el artículo 16 constitucional se extiende a los papeles que son requeridos de manera arbitraria, sin ningún fundamento y con el animo de perjudicar gravemente a los contribuyentes.

En lo que se refiere al párrafo noveno del artículo 16 constitucional, el maestro Burgoa menciona que en el concurren las garantías de fundamentación y motivación legales, por lo tanto se infiere que las autoridades administrativas deben de fundar y motivar sus actos, citando las disposiciones legales aplicables y las razones de su aplicabilidad, para que los contribuyentes (en el caso de las autoridades fiscales),

(54) Op. Cit. pp 595.

puedan formular adecuadamente sus defensas e interponer los recursos legales correspondientes, por lo que no basta que dichas autoridades expresen únicamente razones que no se encuentren bajo el principio de legalidad.

La fundamentación se debe entender como la cita de los preceptos aplicables al caso concreto, y la motivación como los razonamientos que utilizaron las autoridades para inferir que la hipótesis normativa aplicada es la adecuada, en consecuencia las autoridades deben de satisfacer los requisitos de fondo y de forma, el elemento formal se concreta cuando se citan las disposiciones legales aplicables al caso y el elemento de fondo se realiza cuando los motivos invocados son reales y ciertos, y además los preceptos invocados son bastantes para provocar el acto de autoridad.

La concurrencia de las garantías de fundamentación y motivación en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue establecido por el legislador para que existiera la posibilidad por parte de la autoridad judicial federal para intervenir las comunicaciones privadas, principalmente telefónica, como se establece en el párrafo noveno del citado precepto.

Sin embargo existen restricciones a este precepto, como lo indica la última parte del párrafo noveno del artículo 16 constitucional, que dispone:



"La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor."

En esta última parte se encuentra protegido el principio de certeza jurídica en materia fiscal y administrativa, aunque el maestro Burgoa la encuadra en la garantía de seguridad jurídica.

Por último analizaremos el decimoprimer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cual se encuentran reguladas las visitas domiciliarias, las cuales deben ejecutarse por las autoridades tributarias bajo el principio de certeza jurídica.

El artículo 16 constitucional, además de permitir los cateos, también faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias sin necesidad de una orden judicial previa, ( como lo hacen las autoridades tributarias), pero estas visitas están condicionadas por la garantía de seguridad jurídica, tal y como lo expresa el precepto antes citado, en su párrafo decimoprimer:

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

En materia tributaria la garantía constitucional hace permisible las visitas domiciliarias solo para constatar que se han cumplido o incumplido las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Pero si dichas autoridades realizan o pretenden realizar dichas visitas o inspecciones sin que tengan el fin específico por el cual fueron ejecutadas, surge una violación directa al artículo 16 constitucional y por ende al principio de certeza jurídica protegido por esta, ya que se contravino el objetivo principal de la visita domiciliaria, y por el cual están permitidas dichas visitas en el precepto constitucional.

Las autoridades fiscales locales o federales tienen la facultad constitucional de exigir libros o papeles con el único propósito de verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, pero si estas visitas exceden del motivo originario de la visita domiciliaria entonces será inconstitucional.

Los actos de fiscalización realizados por las autoridades tributarias se deben apegar al principio de legalidad, para que no incurran en arbitrariedades, y por lo tanto deben de ejecutarse las visitas domiciliarias fundándose en las diversas disposiciones legales respectivas como (reglamentos administrativos, leyes fiscales en general, etc.)

Las vistas domiciliarias en materia fiscal y por analogía las inspecciones administrativas pueden llevarse a cabo sin necesidad de alguna orden judicial

previa, aunque en materia fiscal se contempla la orden de visita domiciliaria por escrito, ya que el artículo 16 constitucional dispone que todo acto de molestia o perturbación que experimente un gobernado en sus bienes jurídicos que integran su esfera particular (persona, domicilio, papeles, familia y posesiones) debe estar fundado y motivado, en materia fiscal las visitas domiciliarias se encuentran reguladas por el artículo 38 y 42 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

Aunque debemos señalar que la visita domiciliaria por si misma no produce ningún acto inconstitucional, puesto que su objetivo es únicamente establecer si se cumplen las leyes tributarias sin que por ello y por si misma cause algún agravio o perjuicio al gobernado cuyo domicilio fiscal sea visitado, por lo tanto, si son realizadas conforme a derecho no constituyen un acto de molestia y pueden practicarse sin orden judicial previa.

En el caso de las visitas domiciliarias en materia fiscal se hacen constar en un acta circunstanciada (artículo 46 del Código Fiscal de la Federación) o sea el documento en donde se asientan todas las circunstancias o hechos pertinentes, de naturaleza objetiva o real, que hagan suponer el cumplimiento o incumplimiento a las disposiciones fiscales, y que en caso de que no se levante el acta circunstanciada los razonamientos subjetivos de los visitantes carecen de validez. Los visitantes requerirán al gobernado para que designe dos testigos de la visita domiciliaria, en caso de negativa por parte de este será el visitante el que los designe, y estos firmarán al final del acta.

En caso que se encuentren infracciones a las leyes fiscales respectivas se debe de sancionar al infractor de conformidad con la legislación tributaria correspondiente, sin que esto contravenga a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, siempre que se cumplan con los requisitos de "mandamiento escrito dirigido al particular afectado o que se le dé a conocer, competencia constitucional de la autoridad que lo expida y expresión de los fundamentos legales que apoyen el acto de molestia de que se trate, así como los motivos de aplicación respectivos." (55)

Hemos visto que la visita domiciliaria en materia fiscal por si misma no constituye un acto de molestia en los bienes jurídicos del gobernado, sin embargo, si el visitador encuentra infracciones a las disposiciones fiscales entonces debe asentarlos en el acta circunstanciada antes descrita, pero si se sanciona al contribuyente y el acta no fue elaborada con los requisitos que exige la ley, tendrá como consecuencia que el acto estará afectado por un vicio inconstitucional de origen, aunque acate las exigencias del mandamiento escrito, competencia de la autoridad, y de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional.

El principio de certeza jurídica en materia tributaria se encuentra protegido en este precepto constitucional ampliamente, aunque el maestro Burgoa lo contempla en la garantía de seguridad jurídica, que es la base de esta tesis, ya que la protección de este principio mediante la adición propuesta en esta obra, será fundamental para que el contribuyente pueda gozar de ese beneficio que en la actualidad el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación no le otorga, en conclusión, la propuesta de

(55) Op. Cit pp.631.

adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación para que la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales sea de oficio garantizará este principio de seguridad o certeza jurídica en materia tributaria, que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos si contempla en las garantías individuales que proporciona a sus gobernados en el precepto número 16, siendo este el de mayor amplitud en la protección de la esfera de los bienes jurídicos de los contribuyentes. El amparo es útil cuando se transgrede la garantía de seguridad jurídica antes descrita, y se puede constatar con la siguiente tesis jurisprudencial:

INFORMES DE ASUNTOS NO DILIGENCIADOS. NO INTERRUMPEN EL TÉRMINO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. El artículo 146, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación prevé que el término para la prescripción de un crédito fiscal 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, de manera que si la autoridad demandada en el juicio de nulidad exhibe documentos de los denominados "informes de asuntos no diligenciados" en los que hizo constar que no pudo localizar al deudor y nada dice de la garante, el efecto interruptor del término no se produjo por no colmarse la exigencia de la ley para ello que es precisamente la notificación de tal gestión de cobro al deudor o, en su caso, al fiador. Pensar lo contrario propiciaría desventaja en los contribuyentes frente al fisco, pues éste estaría en aptitud de realizar un sinnúmero de gestiones de cobro respaldados con "informes de asuntos

no diligenciados" para eventualmente tratar de demostrar en el juicio respectivo que el término de la prescripción no concluyó; por ello, se insiste, dichas gestiones de cobro no diligenciadas no sustituyen a la notificación que debe hacerse al deudor o a quien garantiza el crédito por él.

### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 106/2000. Fianzas Monterrey Aetna, S.A., Grupo Financiero Bancomer. 8 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Jorge Arturo Gamboa de la Peña.

Amparo directo 110/2001. Crédito Afianzador, S.A., Compañía Mexicana de Garantías. 10 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: José Guerrero Durán.

Revisión fiscal 176/2001. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 11 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: José Guerrero Durán.

Revisión fiscal 65/2002. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 16 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Revisión fiscal 87/2002. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes. 13 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

## CAPITULO V

### “PROPUESTAS PARA LA ADICION DEL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.”

1. La propuesta de la declaratoria de la prescripción de oficio por parte de las autoridades fiscales, sin perjuicio de la facultad de solicitarla u oponerla como excepción.

La propuesta de la declaración de oficio de la prescripción en materia fiscal tiene como objetivo el adicionar al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación un párrafo en donde se contemple que la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales se realice de oficio por parte de las autoridades tributarias sin perjuicio de la facultad que tiene el contribuyente de solicitarla u oponerla como excepción y así garantizar el principio de seguridad jurídica que nos otorga el artículo 16 constitucional. (supra 1.6.2, capítulo IV)

Esta adición surge de la necesidad que tienen los contribuyentes de protegerse de actos arbitrarios por parte de las autoridades tributarias, ya que en la actualidad el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación les permite interrumpir el término para que se consuma la prescripción de los créditos fiscales con cada gestión de cobro que realicen en el procedimiento administrativo de ejecución, lo que origina negligencia por parte de los funcionarios del Fisco cuando se encargan de hacer efectivos los créditos fiscales porque tienen la confianza de saberse protegidos por el actual precepto del Código Fiscal de la Federación.



Además, el contribuyente vive con la incertidumbre de saber si las cargas tributarias en su contra ya prescribieron, prolongando así una obligación que la autoridad dejó de ejercer, y sin embargo puede hacer uso de su arbitrio para interrumpir un término indefinidamente, desgastando la garantía de seguridad jurídica que protege los bienes del gobernado.

Otro aspecto negativo de las facultades actuales conferidas por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación es que si se suspende el procedimiento administrativo de ejecución también se suspenderá el plazo de la prescripción, lo que afecta aún más la esfera jurídica de los sujetos pasivos, si los contribuyentes quieren tener la seguridad de que han prescrito sus obligaciones tributarias formales y materiales tienen que realizar un doble cálculo de interrupción y suspensión del término para que se consume la prescripción, lo que crea una violación al citado principio de certeza jurídica.

¿Como quieren las autoridades tributarias que los particulares soliciten la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales con este complicado doble sistema de computo de los plazos?

### 1.1 Elementos.

Los elementos de la propuesta de adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación tienen la finalidad de evitar los problemas y transgresiones al principio de seguridad jurídica antes mencionados, ya que la declaratoria de la prescripción se realizara de oficio, por lo que las autoridades tributarias tendrán que actuar con

mayor diligencia cuando se encarguen de hacer efectivos los créditos fiscales y por lo tanto estarán pendientes del doble computo de términos y plazos que por años han afectado gravemente los bienes jurídicos protegidos por el principio de legalidad y seguridad jurídica, y de no cumplir con la responsabilidad de notificar de oficio la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales incurrirán en las responsabilidades que las leyes respectivas les otorgan.

Otro elemento contemplado en esta adición es que las facultades que contempla actualmente el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación de solicitar la declaratoria de la prescripción y oponerla como excepción en los recursos administrativos quedaran a salvo, ya que en caso de que las autoridades fiscales incumplan con su obligación de efectuar la declaratoria de la prescripción de oficio el contribuyente seguirá teniendo las opciones de pedir la declaratoria para que se tenga constancia de que la autoridad no respeto al precepto (adicionado), y en caso de que tampoco se de respuesta a la petición entonces se configurará la negativa ficta.

## 1.2 La compensación de oficio en materia fiscal como antecedente.

El artículo 23, quinto párrafo, del Código Fiscal de la Federación regula ampliamente la figura jurídica de la compensación de oficio en materia fiscal, la cual es tomada como base para la propuesta de adición del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, ya que nos sirve de antecedente y guía en el procedimiento de la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales. El precepto dice textualmente:

"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.

(...)

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 estos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación."

Como puede apreciarse la compensación se puede realizar de oficio por parte de las autoridades tributarias, y además tendrán que notificar al contribuyente personalmente la resolución que determine la compensación, lo que conforma un

excelente antecedente para que en un futuro las autoridades realicen este procedimiento pero con la figura de la prescripción de los créditos fiscales.

El procedimiento se adaptaría al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación quedando obligadas las autoridades tributarias a efectuar de oficio el computo de los plazos, o el doble computo en caso de ser necesario cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, y notificar personalmente al contribuyente la resolución que determine la prescripción, y de no ser así quedarán a salvo las facultades de este para solicitarla, sin perjuicio de las responsabilidades a que serán acreedores los funcionarios infractores.

#### 1.2.1 Comparación de la compensación con la prescripción.

1. "La compensación es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de deudores y acreedores recíprocos."<sup>(56)</sup>
2. La prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y con los requisitos que ordena la ley.
3. En la compensación se extinguen derechos y obligaciones recíprocamente.
4. En la prescripción una de las partes pierde su derecho de hacer efectivo un crédito fiscal y la otra extingue su obligación frente al Fisco.
5. La compensación se puede realizar a petición del interesado o de oficio por parte de las autoridades tributarias.

(56) Op. Cit. pp 541.

6. La declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales solo se realiza a petición de parte.
7. La compensación de oficio se notifica personalmente al contribuyente.
8. Los términos y plazos de la prescripción los debe de calcular el contribuyente y nunca se le notifica la consumación de esta.
9. La compensación no se puede pedir si ha prescrito la obligación de devolver las cantidades a favor del contribuyente.

### 1.3 Beneficios para los sujetos de la relación tributaria.

Los beneficios para los sujetos de la relación tributaria, como el Fisco y los contribuyentes, serán a corto plazo, cuando se realicen las reformas y adiciones necesarias en nuestro sistema tributario nacional, ya que de no hacerlo nuestro país se vera hundido en una catástrofe fiscal aun mayor que la actual, en donde se cometen abusos y arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, y los contribuyentes evasores de la ley tributaria lo hacen porque no entienden el lenguaje obscuro y poco inteligible que usa el legislador, y esto también lo utiliza el pequeño grupo de contribuyentes bien asesorados que hacen uso de las lagunas jurídicas en esta materia para convertirse en los evasores fiscales más peligrosos, es decir, los que entienden las ventajas que otorga la mala técnica legislativa.

Otro de los beneficios inmediatos será la mayor diligencia y disposición que tendrán los funcionarios tributarios cuando realicen el cobro de los créditos fiscales, ya que estarán atentos a los términos de consumación de la prescripción, cumpliendo con el

principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### 1.3.1 El ahorro de recursos del erario público.

El ahorro de los recursos del erario público es el principal beneficio para el Fisco, y en general, para la Administración Pública, ya que el artículo 146-A otorga la facultad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas en caso de que estos sean incosteables, como lo apreciaremos a continuación:

"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, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 Unidades de Inversión, aquellos 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 aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe."(...)

Aunque la cancelación de los créditos fiscales en la cuenta pública no libera de su pago, si se pueden ahorrar recursos del erario público en cada ejercicio fiscal si la declaratoria de la prescripción se realizara de oficio, ya que las autoridades tributarias al percatarse de qué créditos fiscales han prescrito, ya no utilizarían recursos públicos para solventar el cobro o intento de cobro de créditos que ya

están extinguidos, y se pueden aprovechar esos recursos para efectuar el cobro de créditos que son viables y costeables para el Estado.

### 1.3.2 La protección de la garantía de seguridad jurídica para el contribuyente.

Esta garantía será protegida por la adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, como consecuencia de la certeza que tendrá el contribuyente de que los créditos fiscales a su cargo han prescrito, y no solo porque este realizó el cálculo de los plazos y términos ó supuso que realizó el computo, sino porque ahora tendrá una constancia legal de que efectivamente estos prescribieron, y no solo porque hará prueba plena por ser emitida por la propia autoridad, sino porque la podrá utilizar en caso de que sea necesario en los recursos administrativos o en el juicio contencioso administrativo en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En resumen la garantía de seguridad jurídica en caso de que se violaran los derechos establecidos para el contribuyente esta protegida todavía por el Juicio de Amparo, el cual se interpondría por los gobernados para salvaguardar el precepto número 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo la autoridad tributaria se vería sujeta a respetar su propia resolución ya sea en el recurso administrativo (revocación) o en el juicio contencioso administrativo.

1.4 La declaratoria de la prescripción de oficio como resolución de carácter administrativa favorable a un particular. ( artículo 36 del Código Fiscal de la Federación)

El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación dispone textualmente:

“Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.



Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes."

El artículo anterior es citado porque es de gran relevancia para esta obra, y servirá para que cuando las autoridades fiscales realicen la declaratoria de la prescripción de oficio y por algún motivo se equivocaran en el computo de los plazos, términos, contribuyente, créditos fiscales prescritos, etc., entonces podrán modificar su resolución mediante la interposición del juicio contencioso administrativo iniciado por ellas mismas.

El criterio anterior es sustentado porque el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación dispone que las resoluciones administrativas favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre que sean las propias autoridades quienes inicien el juicio, por lo tanto si el fisco comete algún error en la emisión de la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales tendrá a su disposición el recurso previsto en el precepto citado anteriormente.

Pero si sucede lo contrario, es decir, cuando las autoridades tributarias hayan omitido realizar la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales, y el contribuyente les haya solicitado la declaratoria de la prescripción y estos aun se la hubiesen negado, y posteriormente se percataran de su error, podrán modificar la resolución de negativa de la declaratoria de prescripción y modificarla o revocarla en

beneficio del contribuyente siempre y cuando el contribuyente no hubiese interpuesto los medios de defensa.

#### 1.4.1 Como surtirá efectos la declaratoria de la prescripción de oficio. (artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación)

El artículo 36 bis del Código Fiscal de la Federación dispone textualmente:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y esta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiera emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago de parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la Ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta."

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Este precepto nos es útil para saber cuando surtirá sus efectos la resolución que emita la autoridad en la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales y de acuerdo al artículo antes transcrito esta surtirá sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorgue o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución y esta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

#### 1.4.2 Requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

La declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales deberá reunir los requisitos establecidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que dispone lo siguiente:

"Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar 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 las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”

La declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales deberá constar por escrito, ya que se debe salvaguardar la garantía de legalidad y seguridad jurídica, y el medio idóneo para lograrlo es la constancia escrita por la propia autoridad, además debe de señalarse la autoridad que lo emite para que el contribuyente sepa si esta es competente o no, y en caso de no serlo interponer los recursos necesarios, también debe estar fundada y motivada, es decir, expresar los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto y los motivos y razonamientos que utilizó la autoridad para que encuadraran en la hipótesis normativa.

La firma es de vital importancia en los actos administrativos, ya que es la constancia irrefutable de que la resolución emitida es legítima y proviene de la autoridad, en caso de que no cuente con la firma esta carecerá de validez.

Por último debe contener el nombre de la persona a la cual va dirigido y si la autoridad lo desconoce señalará los datos suficientes que permitan su identificación.

### 1.5 Fundamentos jurídicos.

Los fundamentos jurídicos de la propuesta de declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de las autoridades tributarias se encuentran regulados en el artículo 16 y 31, fracción IV de la Constitución Política

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 146, 23, 36, 36 bis y 38 del Código Fiscal de la Federación.

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

El artículo 31 fracción IV dispone textualmente:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El artículo anterior forma parte de los fundamentos jurídicos de la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales porque señalan las obligaciones de los mexicanos, gobernados, contribuyentes, etc., de contribuir para los gastos públicos ya sean de la Federación, Distrito Federal estado o municipio en donde residan, por lo tanto aquí se originan y se fundamentan las obligaciones de carácter tributario, pero estas prescriben, y por lo tanto se deben de notificar personalmente a los contribuyentes la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### 1.5.2 Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de certeza jurídica en materia tributaria el cual rige junto con el principio de legalidad a la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales, la Carta Magna en su artículo 16 párrafo primero, noveno y décimo primero consagra la garantía de seguridad jurídica en materia fiscal:

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(...)

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

(...)

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

El artículo anterior también forma parte de los fundamentos jurídicos de la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de las autoridades tributarias por disponer que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, posesiones o papeles sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y cuando la Constitución Política dice nadie, se refiere a todos los gobernados o contribuyentes que se vean afectados por estos actos de molestia, sin embargo la declaratoria sí está debidamente fundada y motivada, consta por escrito y es emitida por la autoridad competente no causa por sí misma un acto de molestia, pero si incumple con alguno de estos requisitos tendrá un vicio inconstitucional de origen que será conculcatorio de la garantía de seguridad jurídica.

#### 1.5.1 Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación es la piedra angular de esta tesis, ya que el objetivo de esta obra es la adición de un párrafo en donde se inserte la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de la autoridades tributarias, y el cual dispone textualmente:

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

"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 reconocimiento expreso o tácito que este haga 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.

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.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

El párrafo que se propone adicionar es el siguiente:

La declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales se hará de oficio por parte de las autoridades sin perjuicio de la facultad que tienen los particulares de solicitarla o interponerla como excepción en los recursos administrativos. La declaratoria de la prescripción se notificará personalmente al contribuyente.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Aunque la propuesta de adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación quedaría como se muestra en los párrafos anteriores se debe hacer hincapié en que la resolución emitida por las autoridades fiscales se regulara también por el artículo 36, 36bis y 38 del Código Fiscal de la Federación.

Las siguientes tesis jurisprudenciales nos servirán para apoyar lo establecido en el presente capítulo y que forma parte de lo que esta tesis pretende cambiar en la actual legislación tributaria de nuestro país:

**CRÉDITOS FISCALES, PRESCRIPCIÓN DE. EL TÉRMINO SE INICIA A PARTIR DE LA ÚLTIMA GESTIÓN DE COBRO REALIZADA POR LA AUTORIDAD FISCAL.** El término de cinco años previsto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, para la prescripción de los créditos fiscales, debe empezar a contarse a partir de la última gestión de cobro realizada por la autoridad hacendaria, toda vez que este término se interrumpe con cada uno de los requerimientos de pago que se hagan al sujeto pasivo de la relación tributaria.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.**

Revisión fiscal 6/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana y otros. 9 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Martínez Aragón. Secretario: Rubén Galaz Nubes.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Revisión fiscal 3/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Tijuana y otros. 19 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Humberto Trujillo Altamirano. Secretario: Víctor Manuel Valenzuela Caperón.

PRESCRIPCIÓN. NO SE INTERRUMPE CON UN ACTO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA, CUANDO ÉSTE HA SIDO DECLARADO NULO POR VICIOS FORMALES. El término de cinco años a que alude el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, para decretar la prescripción de un crédito fiscal, no se interrumpe con el solo requerimiento efectuado por la autoridad hacendaria, si éste fue combatido por el contribuyente y la autoridad administrativa que resolvió sobre la impugnación, declara la nulidad del acto impugnado por contener un vicio de carácter formal.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 299/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos del Sur del Distrito Federal. 16 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: María Guadalupe Revuella López.

**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.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y

Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

### CONCLUSIONES.

I. La prescripción de los créditos en materia fiscal esta regulada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación de manera oscura y poco inteligible, incluso se prevén dos clases de cómputos de los términos y plazos para que se consuma la prescripción lo que afecta gravemente la esfera de derechos y bienes jurídicos del contribuyente, y todo esto atenta contra el principio de seguridad jurídica dejando al gobernado en un estado de indefensión, no porque se le prive de los medios de defensa establecidos en la ley, sino porque la deficiente técnica legislativa plasmada en el precepto antes citado destruye la finalidad de la prescripción en materia tributaria que es la extinción de las obligaciones fiscales cuando transcurra el término de cinco años y de acuerdo a los requisitos que marca la ley.

II. La declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales debe ser realizada de oficio por parte de las autoridades tributarias para que se salvaguarde la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que esta se transgrede al interrumpir o suspender indefinidamente la consumación de la prescripción, siendo la principal forma de extinción de las obligaciones fiscales no se puede privar a los contribuyentes de sus beneficios solo prolongando en el tiempo sus efectos, que, pocas veces surten sus efectos.

III. La compensación de oficio en materia fiscal se debe tomar como antecedente y como parámetro de la emisión de la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de la autoridad tributaria, ya que se ha demostrado que

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

las autoridades pueden realizar la compensación de oficio sin ningún problema porque se le notifica personalmente al contribuyente de la compensación realizada, por lo tanto se tiene constancia del acto y se dejan a salvo sus facultades de solicitarla él mismo cuando lo crea conveniente, en caso de que la resolución administrativa no le sea favorable tiene a su disposición los recursos legales procedentes. Esto demuestra la viabilidad de la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales de oficio.

IV. La propuesta de esta tesis es la adición y no la reforma al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, porque considero que las facultades que tiene el contribuyente de solicitar o interponer la prescripción como excepción deben quedar a salvo, para que en el caso de que la autoridad tributaria incumpla con su obligación de emitir la declaratoria de la prescripción de oficio, el particular la solicite, y en caso de no tener respuesta se configura automáticamente la negativa ficta, y tendrá la prueba documental idónea para hacer valer la prescripción como excepción en los recursos administrativos, o de ser necesario, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

V. Las autoridades por su parte, no quedaran desprotegidas con esta adición, ya que en caso de emitir una resolución errónea a favor de los particulares tendrá a su disposición el procedimiento establecido en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

VI. Otra de las finalidades de esta propuesta de adición al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación es la de proporcionar estabilidad legal al contribuyente cuando las autoridades tributarias han sido negligentes en el ejercicio de sus derechos, así tanto los intereses del Fisco como los del sujeto pasivo no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, lo que impediría que los particulares pudieran seguir adelante con sus actividades económicas y el fisco con la administración adecuada de los recursos públicos.

VII. Es imprescindible que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación sea adicionado con la propuesta planteada en esta tesis, para que la figura de la prescripción pueda servir para los fines que el legislador le designó, es decir, como la principal forma de extinción de las obligaciones en materia tributaria, y así otorgar seguridad jurídica al contribuyente, y la única manera de realizarlo es que las autoridades actúen bajo el principio, de legalidad y certeza jurídica, tal y como lo describió Adam Smith y al cual hicimos referencia en esta obra, la necesidad de que se realice esta adición a la brevedad posible obedece al principio más grande que pueda tener el ser humano, al de justicia en sentido amplio, la declaratoria de oficio de la prescripción de los créditos fiscales por parte de las autoridades tributarias materializará al principio de seguridad jurídica en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, y les otorgara al contribuyente y al Fisco, la tranquilidad que da la constancia de que un crédito fiscal ha prescrito, y que surtirá sus efectos independientemente de la falta de diligencia en que puedan incurrir los funcionarios corruptos.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**BIBLIOGRAFÍA:**

1. Margáin Manautou, Emilio.

**"Introducción al Estudio del Derecho Tributario en Mexicano"**

Editorial Porrúa , México D. F, 1999, pgs. 293-304.

2. Lomelí Cerezo, Margarita.

**" Derecho Fiscal Represivo"**

Editorial Porrúa, México D.F., 1998 pgs. 231-235.

3. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz.

**"Derecho Financiero"**

Editorial McGrawHill, México D.F., 1998, pgs. 71-73.

4. Delgadillo Gutiérrez , Luis Humberto.

**"Principios de Derecho Tributario"**

Editorial Limusa, México D.F., 1999, pgs 130-131.

5. De la Garza, Sergio Francisco.

**"Derecho Financiero"**

Editorial Porrúa, México D.F., 2001, pgs. 611-619.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



6. Rodríguez Lobato, Raúl.

**"Derecho Fiscal"**

Editorial Harla, México D.F., 1999, pgs. 171-176.

7. Mabarak Cerecedo, Doricela.

**"Derecho Fiscal"**

Editorial McGrawHill, México D.F., 1996, pgs. 162-164.

8. Villegas, Hector B.

**"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"**

Editorial De Palma, Buenos Aires 1994, pgs. 298-299.

9. Tribunal Fiscal de la Federación.

**"Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa, Módulos I, II y III."**

México 2000, Licenciado José Alberto Saíd Ramírez.

10. Arrijo Vizcaíno, Adolfo.

**"Derecho Fiscal"**

Editorial Themis, México D.F., 2000, pgs. 544-547.

11. Díaz Sierio, Horacio D.

**"Procedimiento Tributario"**

Ediciones Macchi, Buenos Aires 1997, pgs. 397-429.



12. Calvo Nicolau, Enrique.

**"Comentarios a la Reforma Fiscal de 1996"**

Editorial Themis, México D.F., 1996, pgs. 72-73.

13. Fernández Martínez, Refugio de Jesús.

**"Derecho Fiscal"**

Editorial McGrawHill, México D.F., 1998, pgs 309-313.

14. Margáin Manautou, Emilio.

**"Ley de Justicia Fiscal de 1936 y Código Fiscal de la Federación 1938".**

Editorial Porrúa, México D.F., 1997, pgs. 156-158.

15. Sánchez León, Gregorio.

**"Derecho Fiscal Mexicano"**

Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México D.F., 1994, pgs. 209-212.

16. Floris Margadant, Guillermo.

**"El Derecho Romano Privado, 19ª Edición"**

Editorial Esfinge, México D.F., 1993, 266-272.

17. Burgoa Orihuela, Ignacio.

**"Las Garantías Individuales"**

Editorial Porrúa, México D.F., 2001, pgs. 589-592.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

**“LEYES Y CÓDIGOS UTILIZADOS”.**

1. Código Fiscal de la Federación, año 2003.
2. Ley del Impuesto Sobre la Renta, año 2003.
3. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
4. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, año 2003.
6. Jurisprudencia y Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 8ª. Y 9ª. Época.

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**